

MANUALE RISULTANTE

A livello di normativa interna, invece, essa è contenuta nell'art. 162 del TUIR, il quale ricalca per la maggior parte i principi emersi in sede internazionale. La norma interna trova applicazione, in particolare:

- se risulta più favorevole rispetto a quella prevista dalla Convenzione siglata dall'Italia con lo Stato di residenza dell'impresa;
- se non esiste una Convenzione tra l'Italia e l'altro Stato.

In considerazione del fatto che la norma interna prevede significative analogie con il modello OCSE, l'analisi muove dalla norma interna, segnalando quando necessario le modifiche rispetto al modello OCSE, così come la prassi OCSE in materia.

2.1 ELEMENTI COSTITUTIVI DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE

Secondo l'art. 162 co. 1 del TUIR, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita, in tutto o in parte, l'attività in Italia.

La norma precisa che tale indicazione vale sia ai fini delle imposte dei redditi che dell'IRAP. Va infatti ricordato che, a norma dell'art. 3 co. 1 lett. e) del DLgs. 446/97, sono soggetti passivi dell'IRAP anche le stabili organizzazioni italiane dei soggetti non residenti, per la cui individuazione valgono quindi i medesimi criteri previsti ai fini delle imposte sui redditi².

Perché si possa parlare di stabile organizzazione occorre quindi:

- da una parte, l'esistenza di una sede fissa di affari, nell'accezione che verrà in seguito descritta;
- quale secondo elemento, l'esercizio dell'attività d'impresa da parte della società o ente estero per mezzo di tale installazione.

Non è invece previsto, quale elemento caratterizzante la S.O. ai fini delle imposte sui redditi, quello umano, essenziale invece per la S.O. in ambito IVA.

Con una linea interpretativa costante, l'Amministrazione finanziaria ritiene necessario, oltre ai suddetti requisiti, che la struttura italiana sia dotata di una sua autonomia funzionale rispetto alla casa madre, che le consenta di svolgere l'attività d'impresa³.

² A norma dell'art. 10 co. 4 del DLgs. 446/97, la base imponibile di tali stabili organizzazioni è determinata secondo le medesime regole previste per la "corrispondente" tipologia societaria italiana (es. secondo le regole previste dall'art. 5 del decreto, se si tratta di una società di capitali esercente attività industriale o commerciale).

³ C.M. 30.4.77 n. 7/1496 e C.M. 17.3.79 n. 12/12/345. Come si vedrà nel successivo § 3, si tratta di un requisito che accomuna le nozioni di stabile organizzazione previste ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA. Secondo l'art. 11 del regolamento UE 15.3.2011 n. 282, la stabile organizzazione IVA designa qualsiasi organizzazione "caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione" (co. 1), così come di fornire i propri servizi. Come già evidenziato, per quanto riguarda le imposte sui

2.2.5 Miniere, giacimenti di risorse naturali, cave

Secondo l'art. 162 co. 2 lett. f) del TUIR, rappresentano stabile organizzazione una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o un altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche se queste sono situate in zone al di fuori delle acque territoriali in cui lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

Attività propedeutiche all'estrazione

Le attività propedeutiche all'estrazione e allo sfruttamento dei giacimenti (tipicamente, l'esplorazione dei terreni e delle acque marine) non determinano in sé stabile organizzazione (salvo che, per le caratteristiche delle installazioni allo scopo necessarie, esse configurino "base fissa" ai sensi dell'art. 162 co. 1 del TUIR).

2.2.6 "Basi" delle compagnie aeree

L'art. 38 co. 1 del DL 18.10.2012 n. 179, conv. L. 17.12.2012 n. 221, ha previsto che, dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2012:

- un vettore aereo titolare di una licenza di esercizio rilasciata da uno Stato comunitario si considera "stabilito" in Italia quando esercita in modo stabile o continuativo o abituale un'attività di trasporto aereo "a partire da una base";
- si considera "base" "un insieme di locali e di infrastrutture a partire dalle quali un'impresa esercita in modo stabile, abituale e continuativo un'attività di trasporto aereo, avvalendosi di lavoratori subordinati che hanno in tale base il loro centro di attività professionale, nel senso che vi lavorano, vi prendono servizio e vi ritornano dopo lo svolgimento della propria attività".

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 3.5.2013 n. 12 (cap. VII, § 1), la definizione di base esplicherebbe efficacia anche ai fini delle imposte sui redditi, andando ad integrare le ipotesi di stabile organizzazione previste dalle norme interne e convenzionali.

Come rilevato nel precedente cap. III, Parte II, se l'Italia ha siglato una Convenzione contro le doppie imposizioni con lo Stato dove è situata la sede di direzione effettiva della compagnia aerea conforme all'art. 8 del modello OCSE, anche in presenza di una S.O. italiana (che la norma identifica nella "base"), tale Stato ha il potere di tassare in via esclusiva i redditi che derivano dall'utilizzo degli aeromobili in traffico internazionale.

Rimarrebbe, invece, impregiudicato il potere dell'Italia di assoggettare a tassazione il traffico nazionale, proprio in quanto svolto per mezzo di una S.O.

2.2.7 Cantieri

Il caso dei cantieri di imprese estere in Italia è regolato dall'art. 162 co. 3 del TUIR. Secondo la predetta norma, un cantiere di costruzione, di montaggio o di installazione è considerato stabile organizzazione se il cantiere, il progetto o l'attività hanno una durata superiore a tre mesi.

Differenze tra la normativa nazionale e il modello OCSE

Dal confronto tra l'art. 162 co. 3 del TUIR e l'art. 5 paragrafo 3 del modello OCSE emerge una differenza di rilievo. Mentre, infatti, la normativa interna prevede quale durata minima tre mesi, nel modello OCSE il periodo minimo è di dodici mesi.

Va tuttavia evidenziato che, nella maggior parte delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, viene tuttora riportata la previsione OCSE di dodici mesi¹².

Secondo il Commentario all'art. 5 del modello OCSE, il cantiere:

- si considera iniziato nel momento in cui l'esecutore (appaltatore) inizia materialmente la propria attività, anche con attività di carattere meramente preparatorio, non di rado caratterizzate da tempistiche lunghe;
- si considera concluso a lavori effettivamente e definitivamente completati;
- si considera attivo (ai fini, naturalmente, del superamento o meno del periodo minimo) anche nei periodi di interruzione dei lavori¹³.

Oggetto del cantiere

Il termine "cantiere" assume, secondo la prassi OCSE, un'accezione alquanto vasta, comprendendovi (a titolo non esaustivo) la costruzione o la ristrutturazione di stabili, strade, ponti, canali, la posa in opera di oleodotti, l'installazione di nuovi impianti o macchinari in un fabbricato esistente o all'aperto¹⁴.

¹² In talune situazioni, proprio il fatto che la normativa italiana abbia previsto una durata particolarmente breve ha “spinto” a revisioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni finalizzate a recepire fedelmente il contenuto del modello OCSE: è, ad esempio, il caso del Protocollo aggiuntivo della Convenzione Italia - Singapore, ratificato con L. 31.08.2012 n. 157, con il quale è stato modificato l’art. 5 del Trattato per portare la durata minima del cantiere che configura S.O. da sei mesi (come in precedenza previsto) a dodici mesi.

13 Sempre ad avviso del Commentario, inoltre, se l'impresa che esegue i lavori si avvale di subappaltatori, nel computo dei dodici mesi deve essere ricompreso anche il periodo impiegato dal subappaltatore per lo svolgimento dei propri lavori (naturalmente, se anche i servizi del subappaltatore necessitano di un periodo superiore ai dodici mesi, l'installazione fissa del subappaltatore rappresenta anch'essa stabile organizzazione).

14 Piazza M. "Guida alla fiscalità internazionale", ed. Il Sole - 24 Ore, Milano, 2004, p. 214. Trattasi di una impostazione da sempre confermata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale in più occasioni ha rimarcato che non vale ad escludere la sussistenza della S.O. il fatto che il cantiere è "occasionale" (o meglio, che il soggetto estero che svolge l'attività di costruzione lo fa in modo "sporadico", *una tantum*, e non quindi con il carattere dell'abitudine): nella sentenza 20.11.92 n. 12400, ad esempio, la Corte di Cassazione ha riconosciuto la sussistenza di una stabile organizzazione nel cantiere di costruzione di un villaggio turistico in Italia da parte di un soggetto statunitense, in ragione della durata del cantiere (prevista in misura superiore a quanto previsto nel modello OCSE), indipendentemente dal fatto per cui il villaggio turistico in questione era l'unico appalto che vedeva quale contraente il suddetto soggetto.

Supervisione connessa

L'art. 162 co. 3 de
attività di supervisione
installazione.

Trattasi di una pre
5 del modello OCSF
quanto previsto nel

Cantieri "a cavallo d'

In dottrina¹⁵ si è
che essa sia calcolata
su base convenzionale
di due periodi d'im-

Prendendo ad esempio
al mese di luglio de
si deduce che sia pe
sussiste una stabile
do minimo si inten

Pluralità di cantieri

Secondo il Comr
nali, qualora l'attiv
funzionalmente co
calcolo del periodo

Diversamente, c
è una connessione

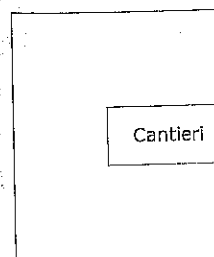


Fig. 1 - Cantieri

¹⁵ Vogel K. "Doubt"

16 Un'interpretazio
il cantiere inizia
difficoltà pratic
al termine per la
nel novembre de
re la dichiarazio
la struttura italia

Supervisione connessa ad un cantiere di costruzione o montaggio

L'art. 162 co. 3 del TUIR considera stabile organizzazione anche l'esercizio di attività di supervisione connesse ad un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione.

Trattasi di una previsione che, sebbene non risulti espressamente citata dall'art. 5 del modello OCSE di Convenzioni internazionali, di fatto risulta in linea con quanto previsto nel Commentario al modello stesso.

Cantieri "a cavallo d'anno"

In dottrina¹⁵ si è evidenziato che la durata minima prevista per i cantieri (sia che essa sia calcolata ai sensi della normativa interna, sia che venga determinata su base convenzionale) prescinde dal fatto che il cantiere si sia protratto a cavallo di due periodi d'imposta.

Prendendo ad esempio un cantiere che si protrae dal mese di marzo dell'anno 1 al mese di luglio dell'anno 2, e considerando quale durata minima i dodici mesi, si deduce che sia per l'anno 1 che per l'anno 2 nello Stato dove è situato il cantiere sussiste una stabile organizzazione, anche se per nessuna delle annualità il periodo minimo si intende rispettato¹⁶.

Pluralità di cantieri

Secondo il Commentario all'art. 5 del modello OCSE di Convenzioni internazionali, qualora l'attività sia strutturata per mezzo di una pluralità di cantieri tra loro funzionalmente collegati dal punto di vista commerciale e geografico, ai fini del calcolo del periodo minimo essi devono essere considerati quale un unico cantiere.

Diversamente, occorre valutare la durata di ciascun singolo cantiere, se non vi è una connessione funzionale.

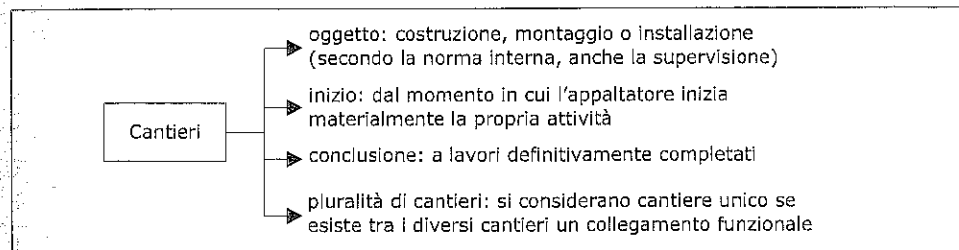


Fig. 1 - Cantieri

¹⁵ Vogel K. "Double Taxation Conventions", Kluwer, 1997, p. 307.

¹⁶ Un'interpretazione difforme escluderebbe, di fatto, la sussistenza della S.O. nel momento in cui il cantiere inizia, o termina, nel corso del singolo periodo d'imposta, anche se permangono difficoltà pratiche nel momento in cui il decorso dei dodici mesi si perfeziona successivamente al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi (ad esempio, se il cantiere inizia nel novembre dell'anno 1, entro il 30 settembre dell'anno 2 l'impresa estera dovrebbe presentare la dichiarazione in Italia in qualità di S.O., anche se a tale data non vi è ancora la certezza che la struttura italiana sia qualificabile come tale, in quanto i dodici mesi non sono ancora spirati).

2.3 "NEGATIVE LIST" (CASI CHE NON CONFIGURANO S.O.)

L'art. 162 co. 4 del TUIR contiene la c.d. "negative list", ovvero quelle casistiche che non sono suscettibili di configurare una stabile organizzazione, anche se sono svolte attraverso una sede fissa di affari. Secondo la predetta norma, conforme del resto a quanto prevede l'art. 5 paragrafo 4 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni, una sede fissa di affari non configura S.O.:

- se viene utilizzata ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- se i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini:
 - di deposito, di esposizione o di consegna;
 - della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- se viene utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- se viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- se viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività sopra menzionate, purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

Come verrà di seguito specificato, caratteristica comune di tali ipotesi è quella per cui esse, pur riguardando sedi fisse di affari, postulano l'esercizio di attività preparatorie o ausiliarie rispetto all'attività "principale" svolta dalla casa madre.

Presenza di personale nella sede fissa di affari comprese nella negative list

Come rilevato nel Commentario all'art. 5 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni, le fattispecie comprese nella *negative list* non rappresentano stabile organizzazione neanche se presso questi luoghi sono presenti dipendenti dotati dei necessari poteri per gestire l'attività.

Negative list	
Utilizzo della sede fissa di affari	
Ai fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa.	
Ai fini di immagazzinare beni o le merci appartenenti all'impresa:	
<ul style="list-style-type: none"> • per il deposito, l'esposizione o la consegna; • per la trasformazione da parte di un'altra impresa. 	
Ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa.	
Ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario.	
Ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività sopra menzionate, purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.	

Possibili sviluppi in sede OCSE

In sede OCSE, la *negative list* di cui trattasi potrebbe essere eliminata, se verranno accolte le indicazioni contenute nella bozza di discussione della Action 7 del progetto *Base Erosion and Profit Shifting*.

Secondo il doc dall'organizzazione essere limitata alle

2.3.1 Sede fissa beni

Perché operi l'e

- in primo li zionate da "assistenza" potrebbe in
- in secondo dotti della

2.3.2 Sede fissa

Non configura

- sono depe terzi;
- vengano l

2.3.3 Sede fissa

Una ulteriore sensi sia della n doppie imposi che, pur caratte acquistare beni c

A tale ipotesi informazioni uti

17 Una ipotesi sta l'attività ivi sv redditi nel Tes

18 Tale principio contro le dopp l'oleodotto o il stessa impresa per trasportar vo dell'esimen

19 Nel caso cons ad effettuare che possano giunta sino in è stata ricono una società e prodotti case;

Secondo il documento, la natura ausiliaria o preparatoria dell'attività svolta dall'organizzazione estera dovrà essere accertata caso per caso, senza più quindi essere limitata alle ipotesi espressamente previste per legge.

2.3.1 Sede fissa utilizzata ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni

Perché operi l'esimente di cui trattasi è necessario:

- in primo luogo, che vengano svolte solo ed esclusivamente le attività menzionate dalla norma, e non attività ulteriori, che possano configurare una "assistenza post vendita" (es. attività di manutenzione dei beni), la quale potrebbe invece configurare una S.O.;
- in secondo luogo, che vengano depositati, esposti o consegnati i soli prodotti della casa madre, e non prodotti di altre imprese^{17, 18}.

2.3.2 Sede fissa utilizzata come magazzino

Non configura S.O. un magazzino situato nello Stato estero nel quale:

- sono depositate, esposte merci della casa madre, anche per la consegna a terzi;
- vengano lavorate (da un'altra impresa) merci appartenenti alla casa madre.

2.3.3 Sede fissa utilizzata come ufficio acquisti o di raccolta di informazioni

Una ulteriore ipotesi negativa di sede fissa di affari che non configura S.O. (ai sensi sia della normativa interna che del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni) è rappresentata dal c.d. "ufficio acquisti", ovvero a quella sede che, pur caratterizzandosi per la sua stabilità, viene utilizzata al solo scopo di acquistare beni o merci per l'impresa, senza svolgere attività ulteriori.

A tale ipotesi è parificata quella dell'ufficio dove vengono unicamente raccolte informazioni utili all'attività imprenditoriale esercitata¹⁹.

¹⁷ Una ipotesi *standard* di questo genere di strutture sono gli *stand* di una fiera, se naturalmente l'attività ivi svolta si limita all'esposizione dei prodotti dell'impresa (Leo M. "Le imposte sui redditi nel Testo Unico", Giuffrè, Milano, 2014, p. 2411).

¹⁸ Tale principio vale, ad avviso del Commentario all'art. 5 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni, anche per luoghi fisici quali gli oleodotti o i gasdotti. Pertanto, se l'oleodotto o il gasdotto sono utilizzati per il trasposto della materia prima di proprietà della stessa impresa, essi non configurano S.O. dell'impresa stessa; diversamente, se l'impianto serve per trasportare petrolio o gas di proprietà di altre imprese, non si ricade nell'ambito applicativo dell'esimente in commento.

¹⁹ Nel caso considerato, l'esclusione è però subordinata al fatto che la struttura italiana si limiti ad effettuare le predette attività di informazione e raccolta dati, e non svolga invece attività che possano qualificarla come "agente dipendente"; è quello che è avvenuto nella *querelle* giunta sino in Corte di Cassazione e poi sfociata nella sentenza 15.2.2008 n. 3889, nella quale è stata riconosciuta la natura di stabile organizzazione di una società italiana controllata da una società svizzera, la quale aveva quale oggetto sociale la pubblicizzazione di taluni prodotti caseari svizzeri, unitamente alla fornitura di informazioni di carattere scientifico sui

2.3.4 Sede fissa utilizzata per altre attività aventi carattere preparatorio o ausiliario

Qualsiasi sede fissa di affari nella quale si svolgano attività che, pur non essendo ricomprese nell'elencazione prevista nei punti precedenti, rivesta carattere preparatorio o ausiliario, non configura S.O. dell'impresa estera.

Diviene a questo punto necessario individuare le caratteristiche che portano le attività svolte nella sede fissa ad essere qualificate come tali. Sul punto, in dottrina²⁰ si è evidenziato - interpretando le indicazioni del Commentario all'art. 5 del modello OCSE - che il carattere preparatorio o ausiliario si rinviene se sussistono due requisiti:

- in primo luogo, l'attività svolta dalla sede fissa di affari non deve costituire una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso (requisito "quantitativo")²¹;
- in secondo luogo, l'attività deve essere rivolta unicamente all'impresa stessa, e non a terzi (requisito "qualitativo").

Quanto al primo requisito, in termini generali, rappresenta S.O. un'entità il cui scopo generale è di fatto identico a quello della casa madre; sono tali, ad esempio:

- gli "uffici di direzione" posti a coordinamento della partecipate dell'altro Stato (la direzione e il coordinamento delle società rappresenterebbe, infatti, funzione comune alla casa madre e al suddetto ufficio);
- le entità che, oltre a consegnare i prodotti dell'impresa, effettuano rilevanti servizi *post vendita*, quali manutenzioni, riparazioni, assistenza alla clientela (si tratterebbe, infatti, di una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso).

Quanto al secondo requisito, si rimanda alle considerazioni già effettuate con riferimento ad altre ipotesi contenute nella "negative list", per cui i rischi di configurazione della struttura italiana quale stabile organizzazione vengono meno se l'attività è svolta nei confronti della casa madre (o meglio, quale parte di essa) e non verso terzi (intendendo per tali anche le società del gruppo).

Svolgimento congiunto di più attività preparatorie o ausiliarie

L'art. 162 co. 4 lett. f) del TUIR, conforme all'art. 5 paragrafo 4 lett. f) del modello OCSE, stabilisce che non rappresenta S.O. una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle precedenti lettere,

suddetti prodotti e alle pubbliche relazioni. L'accertamento della sussistenza di una S.O. è stato giustificato in ragione del fatto che, oltre allo svolgimento delle suddette attività, pacificamente qualificabili come preparatorie o ausiliarie, la società italiana effettuava una serie di attività collaterali, tra le quali la sottoscrizione in nome della casa madre di accordi di vendita o l'organizzazione delle condizioni di vendita accordate agli importatori italiani di formaggi.

²⁰ Piazza M. "Guida alla fiscalità internazionale", ed. Il Sole - 24 Ore, Milano, 2004, p. 220.

²¹ Principio consolidato, esplicitato dalla R.M. 10.2.83 n. 9/2398.

purché l'attività dell'abbia carattere prep.

Sul punto va ricordato che la sede fissa vengono svolte le attività che qualificano la sede fissa. In questo caso, il plesso viene qualificato come tale se ha il potere di assolvere quello ascrivibile al

2.4 STABILE ORGANIZZAZIONE

L'art. 162 co. 5 del TUIR stabilisce che le disposizioni contro le doppie imposizioni non si applicano alla sede fissa di affari che consenta la vendita di beni e servizi.

Conseguentemente, la sede fissa di affari che consenta la vendita di beni e servizi non configura una stabile organizzazione.

2.4.1 Rapporto tra stabile organizzazione e attività preparatorie

In merito al rapporto tra stabile organizzazione e attività preparatorie, si è rilevato²² che l'esclusione delle informazioni da natura preparatoria (espressamente stabilite di affari "matrimoniali") non è sufficiente per escludere la stabile organizzazione.

Ad avviso dei giudici, la stabile organizzazione è configurata, potendo essere:

- qualora l'attività sia propria;
- se comunque l'attività è svolta in nome della stabile organizzazione, distinte

²² Va detto che, in caso di dubbio, si deve presumere che la stabile organizzazione fosse confermata dalla Base Erosio delle imprese multinazionali (svolte da più imprese nella sua singola attività alla stessa la veste sia l'intermediario).

²³ Mayr S., Santacchi, IPSOA, Milano,

purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario²².

Sul punto va ricordato che, secondo lo stesso Commentario, se presso la sede fissa vengono svolte sia attività comprese nella *negative list*, sia attività che invece qualificano la sede fissa quale stabile organizzazione, la sede fissa nel suo complesso viene qualificata come S.O. e, pertanto, lo Stato dove la struttura è stabilita ha il potere di assoggettare a tassazione tutto il reddito ivi prodotto, e non solo quello ascrivibile alle attività che fanno acquisire alla sede fissa questo *status*.

2.4 STABILE ORGANIZZAZIONE NEL COMMERCIO ELETTRONICO

L'art. 162 co. 5 del TUIR, diversamente dall'art. 5 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni, stabilisce che non costituisce in sé 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".

Conseguentemente, la semplice disponibilità di un *server* che consente la raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi non configura di per sé S.O.

2.4.1 Rapporto tra la normativa interna e il modello OCSE

In merito al rapporto tra la normativa interna e l'art. 5 del modello OCSE, è stato rilevato²³ che l'esclusione del *server* che consente la raccolta e la trasmissione dei dati e informazioni dalle fattispecie che configurano S.O. risulterebbe coerente con la natura preparatoria e ausiliaria della raccolta e trasmissione di dati e informazioni (espressamente stabilita dall'art. 162 co. 4 lett. d) del TUIR con riferimento alle sedi fisse di affari "materiali", quali gli uffici).

Ad avviso dei suddetti Autori, tuttavia, la norma non avrebbe un carattere assoluto, potendo al contrario ravvisarsi la sussistenza della S.O.:

- qualora l'oggetto principale dell'attività della società che gestisce il *server* sia proprio quello di raccogliere dati e informazioni a scopo commerciale;
- se comunque sussistono i requisiti previsti per configurare una stabile organizzazione "materiale" in base ai principi generali (presenza della sede fissa, distinzione "funzionale" rispetto alla casa madre, ecc.).

²² Va detto che, in sede OCSE, questa esimente potrebbe essere oggetto di rivisitazione qualora fossero confermate le indicazioni contenute nella bozza di discussione della *Action 7* del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* dell'OCSE. L'obiettivo sarebbe quello di evitare che le imprese multinazionali provvedano a "spezzettare" l'attività svolta all'estero in più attività (svolte da più imprese), ciascuna di esse avente carattere preparatorio o ausiliario se presa nella sua singolarità, e che fossero invece svolte da un'unica impresa farebbero assumere alla stessa la veste di S.O. (si veda, al riguardo, Pennesi M. "Stabile organizzazione, basta ci sia l'intermediario", *Il Sole - 24 Ore*, 5.11.2014, p. 39).

²³ Mayr S., Santacroce B. "La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali", IPSOA, Milano, 2013, p. 75.