

Le installazioni sotto il trimestre non rientrano nella previsione del Tuir

La durata classifica il cantiere

Il comma 3 dell'articolo 165 della Bozza di decreto legislativo attuativo considera stabile organizzazione «un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse (...) soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi».

Il paragrafo 3 dell'articolo 5 del Modello Ocse dispone, invece, che «un cantiere di costruzione o di montaggio è considerato "stabile organizzazione" solamente se oltrepassa i dodici mesi». La norma proposta dal legislatore delegato, a differenza della clausola del Modello Ocse, non solo prevede un periodo più ristretto ai fini della configurazione di una stabile organizzazione di un soggetto estero in caso di un cantiere di costruzione o di montaggio (3 mesi invece dei 12 previsti dal Modello Ocse), ma considera altresì quale sede fissa d'affari l'esercizio di attività di supervisione, qualora sia connesso con il cantiere di costruzione, montaggio o installazione.

La previsione di un periodo temporale minimo di 3 mesi, al di sotto del quale non è configurabile una stabile organizzazione, potrebbe, invero, comportare alcune difficoltà in chiave bilaterale, stanti i vigenti accordi bilaterali contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia che, nella maggior parte dei casi, prevedono un periodo minimo sensibilmente più ampio (dai 6 ai 12 mesi in media).

Secondo il Commentario al modello Ocse, un cantiere che non soddisfi tale condizione non può essere considerato quale stabile organizzazione di un'impresa non residente anche qualora venga utilizzato, all'interno del cantiere stesso, un ufficio, un laboratorio ovvero una sede fissa, che in base alla definizione generale, potrebbe individuare l'esistenza di una stabile organizzazione. La circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977 ha riconosciuto anch'essa la rilevanza del requisito dell'ambito temporale statuen-

do che «relativamente ai cantieri di costruzione o di montaggio è altresì fissato un limite temporale al di sotto del quale viene negata l'esistenza della stabile organizzazione».

Stabile organizzazione e server. Il legislatore delegato ha recepito le novità introdotte, con riferimento al settore del commercio elettronico, nella versione del modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni pubblicata il 28 gennaio 2003 dal Committee on Fiscal Affairs. Il comma 5 dell'articolo 165 del Tuir, infatti, esclude la configurabilità di per sé di una stabile organizzazione nella «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».

Ai fini della configurazione di una stabile organizzazione con riferimento alle attività di commercio elettronico, l'Ocse ha distinto tra web site e server. Il primo, costituito da una combinazione di hardware e software, non costituisce di per sé una proprietà materiale ("tangible property"), in quanto non ha una localizzazione che possa rappresentare una sede d'affari ("place of business") né prevede l'impiego di immobili, macchinari o attrezzature che possano costituire una sede fissa d'affari (così come definita dall'articolo 5, paragrafo 1, del Modello di Convenzione Ocse).

Il server è un attrezzatura meccanica che ospita il sito web, ne contiene i dati e li rende accessibili agli utenti, pertanto, in taluni casi può configurare una stabile organizzazione.

Si ricorda che, affinché possa aversi una stabile organizzazione in un determinato territorio, oltre alla sede d'affari ed al requisito della fissità, viene richiesto lo svolgimento dell'attività d'impresa per mezzo di tale sede e che l'attività svolta non rientri tra quelle qualificate dal paragrafo 4 dell'articolo 5 come meramente ausiliarie o preparatorie. Occorre, dunque, che, oltre alla dispo-

nibilità del server, l'impresa svolga attività economica (in particolare, di commercio elettronico) mediante il server medesimo.

Appare evidente, quindi, che tale nozione, elaborata a livello Ocse, abbia influenzato l'orientamento del legislatore italiano.

Il mediatore e il raccomandatorio marittimi. La definizione di stabile organizzazione elaborata dal legislatore delegato presenta, con riferimento all'agent clause, maggiore ampiezza rispetto a quella contenuta nel Modello Ocse.

Il comma 8 dell'articolo 165 della Bozza delle nuove disposizioni in materia di imposta sulle società, infatti, esclude la configurabilità di una stabile organizzazione per il solo fatto che un'impresa eserciti nel territorio dello Stato italiano la propria attività per mezzo di un raccomandatorio marittimo (legge 4 aprile 1977 n. 135) o di un mediatore marittimo (legge 12 marzo 1968 n. 478) avente i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa. Tale norma costituisce una novità assoluta per l'ordinamento tributario italiano, in quanto non è al momento prevista da alcuna convenzione stipulata dal nostro Paese.

PIERGIORGIO VALENTE