



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**

COMMISSIONE FISCALITÀ INTERNAZIONALE

20 giugno 2013

**La determinazione del reddito delle stabili organizzazioni
nella normativa interna e convenzionale**

EUGENIO ROMITA



Evoluzione dell'art. 7 del Modello OCSE e del Commentario (1/2)

- L'articolo 7 del Modello OCSE ed il relativo commentario sono stati oggetto di profonde modifiche a partire dal 2008.
- IL 17.7.2008 è stato pubblicato il *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*.
- La versione attualmente vigente dell'art. 7 del Modello e del Commentario è quella risultante dalle modifiche approvate il 22 luglio 2010. In pari data, il *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment* è stato aggiornato per esigenze di coordinamento con il novellato testo dell'art. 7 del Modello.



Evoluzione dell'art. 7 del Modello OCSE e del Commentario (2/2)

- La scelta operata dall'OCSE è quella di adottare, ai fini della determinazione del reddito della SO, il “functionally separate entity approach”.
- Il “functionally separate entity approach” e l’“arm’s length principle” – su cui si basa l’art. 7(2) – esistevano già nell’art. 7 del Modello OCSE. In via di prima approssimazione, secondo l’OCSE poteva essere sufficiente richiamare tali principi ed effettuare alcune modifiche solo per finalità di chiarimento.
- Tuttavia, esperienze pratiche avevano mostrato l’assenza di una comune interpretazione di tali principi. Le divergenti interpretazioni attuate dagli Stati Contraenti hanno dato origine a problemi di doppia imposizione ovvero di nessuna imposizione.
- Opportunità di un nuovo art. 7 del Modello OCSE che riflettesse l’approccio adottato nel Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment del 17.7.2008 e che fosse interpretato alla luce dei principi in esso contenuti.



Art. 7 del Modello OCSE (versione 2010)

1. *Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.*
2. *For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.*
3. *Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.*
4. *Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.*



Art. 7(1) del Modello OCSE (1/3)

Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

Contiene due principi.

Primo principio:

Uno Stato Contraente non può esercitare la propria potestà impositiva sugli utili d'impresa realizzati da una impresa non residente a meno che tale impresa non eserciti un'attività per il tramite di una SO ivi situata [art. 7(1)(1° periodo)].

In altri termini, fino a che una impresa di uno Stato Contraente non ha stabilito una SO in un altro Stato Contraente, essa non può essere considerata come un soggetto partecipante alla vita economica di detto altro Stato tale da giustificare l'esercizio della potestà impositiva da parte di quest'ultimo sugli utili dell'impresa [Commentario, par. 9].



Art. 7(1) del Modello OCSE (2/3)

Secondo principio:

- La potestà impositiva dello Stato della fonte non si estende agli utili che l'impresa non residente produce in detto Stato ma fuori dalla SO. Il principio risolve la disputa tra le divergenti opinioni internazionalistiche sulla sussistenza o meno della “forza attrattiva” della SO sugli utili non prodotti per il tramite della SO nello Stato della fonte [art. 7(1)(2° periodo)].

Argomento a sostegno della forza attrattiva, negato dall'OCSE [cfr. Commentario, par. 10]: si evita la facilità di elusione della potestà impositiva dello Stato della fonte (istituzione di una SO con funzioni di mera supervisione, quindi con reddito basso, di attività lucrativa realizzata dall'estero direttamente).

Argomento a sfavore della forza attrattiva, sposato dall'OCSE: il modello della forza attrattiva mal si adatta alla moderna organizzazione del commercio internazionale (con alcune divisioni nello Stato della fonte e altre divisioni fuori) e la sua adozione interferirebbe con le finalità dei trattati; gli Stati possono ben attrezzarsi per combattere le forme di elusione [Commentario, parr. 10 -12].



Art. 7(1) del Modello OCSE (3/3)

- A differenza del “*relevant business activity approach*” che muove dall’impresa nel suo complesso, il “*functionally separate entity approach*” muove dalla SO, considerata come entità separata dall’impresa. In base al “*functionally separate entity approach*” la SO può realizzare un utile (perdita) anche quando l’impresa complessivamente realizza una perdita (utile); tale risultato non è possibile nel caso del “*relevant business activity approach*”, laddove vi sono utili attribuibili alla SO solo se vi sono utili dell’impresa nella sua interezza.
- *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22.7.2010, par. 9: “the profits to be attributed to a PE are the profits that the PE would have earned at arm’s length, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise, determined by applying the Guidelines by analogy”*. Il principio ha trovato più chiara espressione nella revisione 2010 del testo dell’art. 7(2).



Art. 7(2) del Modello OCSE (1/9)

For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

- Il termine “*dealings*” va inteso alla luce della *fictio* che ispira il *separate entity approach*.
- Va compiuta una analisi su due livelli:
 - (i) caratterizzazione della SO come soggetto indipendente;
 - (ii) applicazione analogica dei criteri valevoli per i prezzi di trasferimento.



Art. 7(2) del Modello OCSE (2/9)

- Nel primo livello si tratta di:
 - Attribuire alla SO diritti e obblighi derivanti da operazioni tra l'impresa (di cui la SO è una parte) ed altre imprese;
 - Identificare le funzioni svolte dalla SO;
 - Identificare gli *asset* materiali e immateriali utilizzati dalla SO (*economic ownership*, a prescindere cioè dalla titolarità giuridica e dalla iscrizione nella contabilità della SO);
 - Identificare i rischi assunti dalla SO;
 - Determinare il fondo di dotazione della SO (*free capital*);
 - Identificare la natura delle operazioni tra la SO e le altre parti della stessa impresa che possono essere appropriatamente riconosciute (*internal dealings*).



Art. 7(2) del Modello OCSE (3/9)

- Determinazione del fondo di dotazione della SO (*free capital*)

Metodi contenuti nel *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* :

- *capital allocation approach*: pro-quota del patrimonio netto dell'impresa estera in base al pro-quota dell'attivo posseduto (ancorché non iscritto in contabilità) dalla SO. Inappropriato nei casi di marcata differenza di rischi presenti nei due mercati della sede centrale e della SO, dove a parità di *asset* utilizzati dalla SO, al maggior rischio va associato un maggior fondo di dotazione. Inappropriato anche nei casi di sottocapitalizzazione o sovracapitalizzazione dell'impresa nel suo complesso.
- *economic capital allocation approach*: attribuzione in base al capitale sufficiente a fronteggiare i rischi assunti presso la SO. Richiede un approfondito apparato di misurazione dei rischi, riscontrabile di rado in concreto.

(continua)



Art. 7(2) del Modello OCSE (4/9)

(segue)

- *thin capitalization approach*: applicazione di indici finanziari (es., *debt/equity*), ricavati presso imprese locali comparabili, al totale fabbisogno finanziario (*funding*) della SO. Possibile effetto: il fondo di dotazione della SO potrebbe risultare maggiore del patrimonio netto dell'impresa nel suo complesso.
- *Regulatory minimum capital approach* o *safe harbour approach*: attribuzione in base al capitale minimo richiesto dalla legislazione di settore (es., bancario). A dispetto della sua semplicità, al di fuori di specifici settori è improbabile trovare riferimenti regolamentari. Tale metodo non rientra tra gli *authorised OECD approach*.



Art. 7(2) del Modello OCSE (5/9)

- Nel secondo livello, l'obiettivo è la determinazione del prezzo delle operazioni (*internal dealings*) poste in essere con altre divisioni dell'impresa di cui la SO fa parte.
- La determinazione del prezzo di tali operazioni deve essere svolta facendo riferimento alle *OECD Transfer Pricing Guidelines* (2010), in particolare confrontando dette operazioni con altre similari poste in essere tra l'impresa nel suo complesso ed altre imprese non "associate" (*comparables*).
- I principi contenuti nelle *Transfer Pricing Guidelines* devono quindi essere utilizzati, per analogia, anche per le operazioni tra la SO e le altre divisioni dell'impresa di cui la SO fa parte. Tale applicazione analogica ai rapporti interni tra la SO e le altre divisioni dell'impresa è resa più difficile dalla mancanza della consueta documentazione esistente nei rapporti tra imprese "associate" (es. contratti). Ciò implica un maggiore grado di approfondimento del fenomeno economico che ha dato luogo ai predetti rapporti interni.



Art. 7(2) del Modello OCSE (6/9)

- Gli Stati Contraenti possono chiedere al contribuente di dimostrare le modalità di riconoscimento degli *internal dealings*, ma tale richiesta non può tradursi in un aggravio sproporzionato di oneri documentali [Commentario, par. 26].
- La riduzione delle controversie contribuente/Amministrazione finanziaria sugli *internal dealings* può ottenersi con la istituzione di contabilità separata e documentazione interna all'impresa da cui si evincano i trasferimenti, dal punto di vista economico, di beni, rischi, responsabilità e benefici.
- La documentazione fornita dal contribuente:
 - i. deve essere coerente con la sostanza economica delle attività svolte all'interno dell'impresa come rivelate dalla *functional and factual analysis*;
 - ii. deve dimostrare che la struttura degli *internal dealings* non è diversa da quella che si sarebbe avuta tra (comparabili) imprese indipendenti;
 - iii. deve dimostrare il rispetto dei principi contenuti nel *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment* (es., ripartizione di funzioni e rischi).



Art. 7(2) del Modello OCSE (7/9)

- L'*incipit* dell'art. 7(2) e la locuzione “in ciascuno Stato Contraente” indicano che l'art. 7(2) si applica non solo per determinare gli utili che lo Stato Contraente in cui la SO è situata può tassare in base all'ultimo periodo dell'art. 7(1), ma anche per eliminare la doppia imposizione, *ex* art. 23A o art. 23B, nell'altro Stato Contraente dove è residente l'impresa [Commentario, par. 27].

In sostanza, lo Stato di residenza deve eliminare la doppia imposizione sui redditi della SO (attraverso l'esenzione ovvero il credito d'imposta) tenendo in considerazione le previsioni dell'art. 7(2) nella determinazione dei redditi della stessa SO.

- La finzione della “*separate and independent enterprise*” prevista dall'art. 7(2) trova applicazione con riferimento alla determinazione del reddito della SO [Commentario, par. 26]. Tale finzione non determina però la nascita di un reddito figurativo da assoggettare a tassazione nello Stato della fonte [Commentario, par. 28].



Art. 7(2) del Modello OCSE (8/9)

- Esempio: immobile di proprietà dell'impresa utilizzato dalla sua SO nell'altro Stato. In tal caso, l'art. 7(2) richiede che nel reddito della SO sia considerato il costo figurativo della locazione (*notional rent*). La finzione non può essere però utilizzata per sostenere che esista un reddito immobiliare in capo all'impresa da tassare nello Stato della SO ai sensi dell'art. 6 del Modello OCSE.
- Allo stesso modo, il fatto che in base all'art. 7(2) un interesse figurativo possa essere dedotto dal reddito della SO non implica che un interesse sia stato pagato all'impresa (di cui la SO è parte) ai sensi dell'art. 11(1) e 11(2) del Modello OCSE e che quindi possa essere prelevata una ritenuta nello Stato della SO.



Art. 7(2) del Modello OCSE (9/9)

- Una volta che il reddito della SO è stato determinato ai sensi dell'art. 7(2), è compito delle legislazioni domestiche di ciascuno Stato stabilire se e come il reddito debba essere assoggettato a imposizione [nel rispetto dell'art. 7(2)].

L'art. 7(2) non si preoccupa infatti di stabilire se talune spese siano deducibili dalla base imponibile dell'impresa in entrambi gli Stati. Le condizioni per la deducibilità delle spese sono determinate dalle legislazioni domestiche, purché siano rispettate le previsioni della Convenzione (es., l'art. 24(3) recante la clausola di non discriminazione della SO).

Le differenze tra le legislazioni domestiche (ad es., su quote di ammortamento, su momento impositivo e su limitazioni alla deducibilità) possono comportare un diverso reddito tassabile nei due Stati, anche se il reddito attribuibile alla SO è stato determinato in base all'art. 7(2) in entrambi gli Stati. Ne deriva che la differenza tra le basi imponibili nei due Stati derivanti dalle diverse disposizioni interne deve essere considerata permanente [Commentario, par. 32].



Art. 7(3) del Modello OCSE (1/9)

Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

- L'applicazione degli artt. 7 e 23A o 23B dovrebbe assicurare che non si verificano fenomeni di doppia imposizione o di nessuna imposizione relativamente ai redditi correttamente attribuiti alla SO. Una differente interpretazione dell'art. 7(2) da parte degli Stati Contraenti deve essere risolta attraverso procedure di consultazione.



Art. 7(3) del Modello OCSE (2/9)

- I rischi di doppia imposizione o di nessuna imposizione sono evitati laddove il contribuente determini il reddito attribuibile alla SO allo stesso modo in ciascuno Stato Contraente e in base alle previsioni dell'art. 7(2) come interpretato dal *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment* (piena complementarietà tra l'art. 7 e l'art. 23A o 23B).
- Laddove ciascuno Stato concordi sul fatto che il contribuente ha determinato il reddito attribuibile alla SO in maniera conforme all'art. 7(2), esso deve evitare di operare rettifiche alle determinazioni dell'impresa.
- Tuttavia, in alcuni casi il *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment* e le *Transfer Pricing Guidelines* possono dar luogo a una interpretazione non univoca dell'art. 7(2).



Art. 7(3) del Modello OCSE (3/9)

- L'art. 7(3) assicura l'eliminazione della doppia imposizione che origina da interpretazioni dell'art. 7(2) non univoche. Esempio: differenti modalità di determinazione del fondo di dotazione (*free capital*) della SO possono dare origine a un diverso ammontare di interessi passivi figurativi attribuibili alla SO [*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*, parr. 105-171].
- Nel momento in cui due Stati Contraenti hanno interpretato in maniera diversa le disposizioni dell'art. 7(2) e non si può concludere che una interpretazione non è conforme all'art. 7(2), si devono applicare le previsioni dell'art. 7(3) per rimuovere il caso di doppia imposizione.
- Se uno dei due Stati rinuncia alla propria originaria interpretazione ed accoglie la rettifica agli utili della SO operata dall'altro Stato *ex art. 7(2)*, nell'operare la reciproca rettifica ai sensi dell'art. 7(3) potrà consultarsi con l'altro Stato (ad es., per verificare la metodologia, per ottenere documenti ufficiali, ...) [art. 7(3), secondo periodo].



Art. 7(3) del Modello OCSE (4/9)

Caso 1 [(Commentario, par. 52)]

- Uno Stato (quello ove è situata la SO ovvero quello della sede principale) ha rideterminato il reddito attribuibile alla SO in modo non conforme all'art. 7(2).
- In questo caso, l'art. 7(3) non limita il diritto del contribuente di utilizzare i rimedi previsti nella legislazione domestica di tale Stato (ad es., ricorrere alla giustizia tributaria) e/o la Procedura Amichevole (MAP) prevista dalla Convenzione, evidenziando che la tassazione subita dalla SO in quello Stato non è conforme all'art. 7(2).
- L'art. 7(3) non trova quindi applicazione.



Art. 7(3) del Modello OCSE (5/9)

Caso 2 [Commentario, parr. 53-56]

- Il contribuente ha determinato il reddito attribuibile alla SO in maniera non conforme all'art. 7(2). In questa ipotesi, ciascuno Stato è autorizzato a operare una rettifica in conformità a tale disposizione.
- Uno Stato decide di operare una rettifica degli utili della SO; anche l'altro Stato può operare una reciproca rettifica al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione. Tuttavia, potrebbe verificarsi che:
 - la legislazione domestica di tale altro Stato non consenta la rettifica; o
 - tale Stato non ha alcun interesse di gettito ad operare la rettifica; o
 - i due Stati hanno adottato interpretazioni differenti dell'art. 7(2) e non è possibile concludere che una di esse non sia conforme all'art. 7(2).
- In questo caso l'art. 7(3) trova applicazione.



Art. 7(3) del Modello OCSE (6/9)

Esempio [Commentario, parr. 55-56]:

Un'impresa di produzione residente nello Stato R ha trasferito beni alla propria SO situata nello Stato S allo scopo di una successiva vendita. Al fine di stabilire l'ammontare del reddito attribuibile alla SO in conformità all'art. 7(2), l'operazione di trasferimento dei beni deve essere valorizzata secondo un prezzo figurativo determinato *at arm's length*.

La documentazione a disposizione dell'impresa (coerente con la *functional and factual analysis* e utilizzata dal contribuente per la determinazione del reddito attribuibile alla SO in ciascuno Stato Contraente) evidenzia che il trasferimento dei beni tra lo stabilimento situato nello Stato R e la SO situata nello Stato S è avvenuto e che il prezzo figurativo del trasferimento è stato fissato in 90.

Lo Stato S concorda sul fatto che tale operazione è avvenuta e ritiene che il prezzo di 90 sia conforme all'art. 7(2); lo Stato R, invece, ritiene che tale prezzo non sia conforme all'art. 7(2) e pertanto opera una rettifica in aumento del prezzo figurativo di trasferimento dei beni fissandolo in 110.

Tale rettifica riduce l'utile della SO su cui lo Stato R è obbligato a concedere l'esenzione [art. 23(A)] ovvero il credito d'imposta [art. 23(B)].

Ne consegue che poiché il prezzo di trasferimento nei due Stati risulta differente (90 e 110), su un utile di 20 si verifica un fenomeno di doppia imposizione (grafico e tabella alla pagina seguente).



Art. 7(3) del Modello OCSE (7/9)

Stato R Stato S



- Costo produzione dei beni in capo ad A: 80
- Prezzo di trasferimento dei beni da A a SO: 90
- Prezzo di cessione dei beni da SO a terzi: 130
- Rettifica del prezzo di trasferimento operata dallo Stato R: da 90 a 110

	Stato S		Stato R		Aggregato	
	Senza rettifica	Con rettifica	Senza rettifica	Con rettifica	Stato S non rettifica	Stato S rettifica
Costo di acquisto	90	110	80	80		
Prezzo di vendita	130	130	130	130		
Utile	40	20	50	50		
<i>Relief</i> : metodo dell'esenzione			(40)	(20)		
Utile complessivo	40	20	10	30	70	50

Doppia imposizione se lo Stato S non rettifica:
 $70 - 50 = 20$



Art. 7(3) del Modello OCSE (8/9)

(segue)

A condizione che la rettifica operata dallo Stato R sia conforme all'art. 7(2), l'art. 7(3) richiede allo Stato S una rettifica reciproca sull'utile di 20 altrimenti tassato in entrambi gli Stati.

Se però lo Stato S ritiene che la rettifica di prezzo operata dallo Stato R non sia in conformità alle previsioni dell'art. 7(2), è evidente che potrà rifiutarsi di operare la corrispondente rettifica.

In tal caso, si dovrà ricorrere alla Procedura Amichevole [art. 25(1) del Modello OCSE e, se necessario, art. 25(5)] al fine di stabilire se lo Stato S è obbligato a operare una rettifica reciproca ai sensi dell'art. 7(3), ovvero se lo Stato R deve astenersi dall'operare la rettifica iniziale in quanto contraria alle previsioni di cui all'art. 7(2), ovvero ancora se entrambi gli Stati devono convergere su un altro prezzo figurativo ed operare ciascuno le rettifiche del caso.



Art. 7(3) del Modello OCSE (9/9)

- L'art. 7(3) ha molte affinità con l'art. 9(2) del Modello OCSE.
- L'art. 7(3) si applica ad entrambi gli Stati e presuppone una iniziale rettifica da parte di uno Stato (quello della SO ovvero della sede principale).
- Come accade anche per l'art. 9(2), la corrispondente rettifica del prezzo *ex* art. 7(3) deve essere operata soltanto se l'altro Stato concorda sul fatto che la rettifica del primo Stato è conforme alle previsioni dell'art. 7(2), e cioè che tale rettifica riflette l'ammontare degli utili che sarebbero stati realizzati dalla SO se l'operazione fosse stata eseguita *at arm's length*.
- Il problema di un eventuale limite temporale per la rideterminazione degli utili in uno Stato (a seguito della iniziale rettifica da parte dell'altro Stato) non è affrontato né nell'art. 9(2) né nell'art. 7(3). Gli Stati Contraenti sono liberi di disciplinare la fattispecie nelle singole Convenzioni.



Art. 7(4) del Modello OCSE

Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

- Poiché il termine “*profits*” dell’art. 7 comprende ogni elemento di reddito, possono crearsi dubbi sulla corretta applicazione del Modello (es., dividendi, interessi, canoni, redditi immobiliari, altri redditi).
- L’art. 7(4) dà prevalenza agli altri articoli del Modello che trattano specifici di elementi di reddito (6,10,11,12,17,21). Tuttavia, alcuni degli articoli richiamati (10,11,12,21) danno a loro volta prevalenza all’art. 7 in presenza di una SO a cui il presupposto del reddito sia effettivamente connesso (“riserva della SO”).
- Nelle Convenzioni Italia-Svizzera (1978, art. 10 sui dividendi) e Italia-Irlanda (1974, art. 9 sui dividendi), la riserva della SO è per l’Italia associata alla forza di attrazione della SO (art. 151 TUIR), dal momento che la prevalenza “di ritorno” non è data all’art. 7 della Convenzione (art. 6 per quella con l’Irlanda) ma alla legislazione domestica dello Stato della fonte.



Disciplina italiana: Ires (1/7)

Normativa

- Indipendenza della SO. Assenza di una esplicita disposizione normativa di portata generale, indizi rappresentati dall'art. 14 DPR 600/1973, art. 152 co. 1 TUIR e art. 110 co. 2 TUIR, che sembrano optare per il metodo analitico di determinazione del reddito della SO; altro indizio *a contrariis*, vecchio art. 117 TUIR in materia di Ilor che escludeva da imposizione il reddito della SO estera; ancora, art. 166 TUIR, che monitora i singoli componenti della SO rimasta in Italia, anche in occasione di successivi “distoglimenti” (*alias*, assegnati alla nuova sede estera o ad altra SO estera), e tiene memoria dei fondi in sospensione *ante* trasferimento della residenza; infine, art. 179 co. 6 TUIR, di identico tenore all'art. 166 TUIR.
- Forza di attrazione della SO. Contenuta nell'art. 151, co. 2, TUIR, derogabile dalla Convenzione se conviene.



Disciplina italiana: Ires (2/7)

Normativa

- Valore normale o no per i rapporti interni (beni o servizi)

SO italiana: sì, espressamente *ex art.* 110(7) TUIR, giacché il termine “impresa” viene interpretato come inclusivo della SO (cfr. C.M. n. 32/1980);

SO estera: l’art. 110(7) TUIR non contempla l’applicazione a tale caso della disciplina dei prezzi di trasferimento; il valore normale assume tuttavia rilevanza limitatamente alla necessità di determinare il credito da attribuire alla società residente per le imposte pagate all’estero dalla SO ai sensi dell’art. 165 TUIR.

- Ruling internazionale

Art. 8 d.lgs. 269/2003, provv. Direttore Ag. Entrate 23.7.2004. Procedura attivabile da impresa non residente con SO in Italia o da impresa italiana con SO all’estero; il quesito può riguardare la determinazione del *free capital* o la valorizzazione degli *internal dealings*. Nel periodo 2004-2012 sono stati conclusi 4 accordi sulla attribuzione del reddito alla SO.



Disciplina italiana: Ires (3/7)

Giurisprudenza

- **CT 1° gr. Milano, sez. 43, 13.2.1991.** Spese di regia addebitate a SO italiana da banca UK: necessita la verifica dell'inerenza, impossibile nel caso *a quo* per mancanza di documentazione. Nessun riferimento alla Convenzione ITA-UK né al Modello OCSE.
- **Cass. I civ., 14.12.1999, n. 14016.** Spese addebitate a SO italiana da società belga: dimostrata l'inerenza, la deducibilità è consentita solo per i servizi effettivamente resi, non anche per le spese generali di regia. Nessun riferimento alla Convenzione ITA-BE né al Modello OCSE.
- **Cass. Trib., 17.5.2000, n.10062.** Spese generali sostenute dalla sede centrale di una compagnia aerea di Hong Kong e addebitate alla SO italiana sulla base del "volato" (ricavi SO / ricavi totali): verifica dell'inerenza in base all'attività e non in base ai ricavi, condivisione del metodo del riaddebito alla SO indicato all'art. 7(3) [vigente *ratione temporis*] del Modello OCSE, conferma della deducibilità.
- **Cass. Trib., 5.2.2002, n. 7554.** Determinazione del reddito delle SO estere di compagnia aerea italiana sulla base di una ripartizione del reddito globale basata sul rapporto tra trasporto aereo nazionale e trasporto aereo internazionale (formula marittima): l'art. 14, co. 5, DPR 600/1973 non consente l'adozione del metodo sintetico nella determinazione del reddito della SO, dovendosi adottare unicamente il metodo analitico basato sulla contabilità separata e sui fatti di gestione ivi annotati.



Disciplina italiana: Ires (4/7)

Giurisprudenza

- **CTP Rimini, sez. II, sent. 26 del 12.3.2008 (Karnak).** Affronta principalmente il tema della esistenza di una SO, sia materiale che personale, in Italia relativa ad una società di S.Marino; residualmente, affronta il tema della determinazione del reddito attribuibile alla (presunta) SO. Sul primo tema, nega validità all'operato dell'A.f. sul piano probatorio e del rispetto dell'art. 162 TUIR e dell'art. 5 del Modello OCSE. Sul secondo tema, l'accertamento è di tipo induttivo: Applicazione di un coefficiente del 4% per la determinazione del reddito d'impresa e del 10% per il valore della produzione attraverso un esame "superficiale" della situazione dei *competitors*.

Per l'applicazione del coefficiente di redditività della SO sia materiale che personale, è stato considerato il totale dei ricavi come risultante dalla dichiarazione annuale IVA presentata dalla società italiana (considerata quale SO della società sammarinese). Ciò è contrario ai principi contenuti nell'art. 23 TUIR, il quale dispone che un soggetto estero è tassato in Italia solo per i redditi derivanti dall'attività della sua SO. Si osserva una affinità con i principi contenuti nell'art. 7(1) del Modello OCSE.

La CTP afferma che nella determinazione del reddito della (asserita) SO materiale, l'A.f. si sarebbe dovuta attenere alle disposizioni di cui all'art. 14 del DPR 600/1973 e all'art. 110, co. 7, TUIR, considerando dapprima distintamente l'attività della società estera e quella della presunta SO per poi procedere all'applicazione del principio di libera concorrenza.

Anche la determinazione del reddito della (asserita) SO personale avrebbe richiesto una analisi funzionale delle attività svolte da ogni agente ed un confronto delle commissioni da questi percepite con quelle percepibili da un agente indipendente che svolgesse servizi analoghi.



Disciplina italiana: Ires (5/7)

Giurisprudenza

- **CTR Lombardia, sez. XVIII, sent. 62 del 12.6.2012 (H bank plc).** Affronta il tema della adeguatezza del fondo di dotazione della SO italiana, al fine di stabilire la deducibilità degli interessi passivi “interni” su somme messe a disposizione dalla sede principale UK; la SO non aveva contabilizzato un fondo di dotazione. Riforma la sentenza di primo grado.

Dei metodi conosciuti dal *Report on Allocation of Profits of Permanent Establishment* per le attività bancarie:

- ✓ *capital allocation approach* (pro-quota del patrimonio netto della impresa estera in base al pro-quota dell’attivo posseduto dalla SO);
- ✓ *thin capitalization approach* (stessi indici di imprese indipendenti comparabili applicati al fabbisogno finanziario della SO);
- ✓ *regulatory minimum capital approach* o *safe harbour approach* (patrimonio netto minimo richiesto dalla normativa regolamentare locale per banche comparabili);

la CTR ha optato per il terzo.

Poiché la SO non aveva il fondo di dotazione ma unicamente debiti verso la sede principale, gli interessi passivi da indebitamento “interno” riferibili al fondo di dotazione figurativo determinato dal giudice sono stati giudicati indeducibili.

Al di là del metodo di determinazione del fondo di dotazione, la conclusione di principio è conforme all’art. 7(2) del Modello OCSE.



Disciplina italiana: Ires (6/7)

Amministrazione finanziaria

- **RM 8.4.1980, n. 427. (a)** Attribuzione alle SO estere delle sole spese generali secondo la rispettiva spettanza e non anche degli interessi passivi. Effetto: reddito italiano basso e redditi esteri alti. Supposto indebito risparmio di ILOR. L'A.f. dà per scontata l'inerenza ma giudica squilibrato non addebitare una parte degli interessi passivi alle SO estere, ritenendo i finanziamenti di utilità anche per esse. Coerente con art. 7(3) [nel testo vigente *ratione temporis*] del Modello OCSE e con il precedente Commentario, che tuttavia legittimava (dal 2010 non più) anche il mancato addebito per motivi di difficoltà oggettive di determinazione del giusto livello di patrimonializzazione della SO, salvi i casi particolari. **(b)** La determinazione del reddito della SO estera deve avvenire secondo il metodo analitico, *ex art.* 14 DPR 600/1973.
- **CM 22.9.1980, n. 32.** Sui finanziamenti interni da e verso la SO va rispettato (quale che sia l'attività svolta) il criterio del valore normale nel mercato del mutuante, fatta salva l'inerenza.
- **NM 31.1.1981, n. 9/2555.** Addebito dei costi specifici in misura integrale e addebito dei costi comuni alla SO italiana di società francese sulla base di un riparto basato sul rapporto ricavi SO/ricavi totali. Conferma dell'operato del contribuente. Coerente con l'art. 7(3) [nel testo vigente *ratione temporis*] del Modello OCSE. Servizi interni sede centrale–SO da quantificare *at arm's length*.
- **CM 21.10.1997, n. 271.** Spese di regia nel settore bancario. Invito agli uffici operativi ad evitare dinieghi pregiudiziali dell'inerenza delle spese di regia. Preventiva verifica della certezza, inerenza e congruità con l'aiuto dell'Amministrazione estera o dietro dichiarazione di società di revisione locale. Ripartizione delle spese basata sul caso concreto o su parametri contabili significativi, quali i ricavi. Richiamo dell'art. 7(3) del Modello OCSE vigente *ratione temporis*.



Disciplina italiana: Ires (7/7)

Amministrazione finanziaria

- **Ris. 1.6.2005, n. 69/E** (interpello). **(a)** Imputazione di spese alla SO rumena di una banca italiana: muovendo dall'art. 7(2) e 7(3) [nel testo vigente *ratione temporis*] del Modello OCSE, richiesta la verifica dell'inerenza (non più della congruità), imputazione integrale per le spese direttamente imputabili, imputazione proporzionale basata su parametri appropriati (es. ricavi o patrimonio) per quelle non direttamente imputabili. **(b)** Determinazione del reddito della SO rumena: ciascuno Stato è autonomo nel proprio territorio, per l'Italia applicazione delle regole del TUIR (integrate con quelle dell'at. 7 della Convenzione ITA-RO, sembra di capire). Con il nuovo art. 7 del Modello OCSE (versione 2010) si potrebbe creare una differenza permanente tra basi imponibili (Cfr. Commentario all'art. 7(2), par. 32).
- **Ris. 30.3.2006, n. 44/E** (interpello). Emanata in tema di *thin capitalization*, affronta in generale la deducibilità degli interessi passivi addebitati alla SO italiana di una società non residente. Sono deducibili gli interessi passivi che deriverebbero se la SO avesse un fondo di dotazione adeguato. Esempio di adeguatezza: quota parte del patrimonio netto della società non residente in funzione del rapporto tra attivo della SO e attivo totale della società (*capital allocation approach*). Viene richiamato il vecchio Commentario all'art. 7 (testo vigente *ante* 2010), par. 18.3, sul divieto in linea generale di deduzione degli interessi "figurativi" sui finanziamenti interni (n.b.: il Commentario vigente rimuove tale paragrafo).
- **Ris. 7.11.2006, n. 124/E** (interpello). Conseguenze fiscali della cessazione della SO italiana di una società assicurativa UK: realizzo immediato al valore normale dei componenti del complesso aziendale della SO, inclusi i beni immateriali (lista clienti e *know how*). L'Agenzia non individua la fonte normativa; in dottrina si è dubitato della esistenza di una norma *ad hoc*; ove questa fosse individuata (art. 166 TUIR), si è dubitato della tassabilità dei beni immateriali autoprodotti, anche alla luce della impossibilità, manifestata in sede OCSE, di attribuire la proprietà dei beni immateriali ad una singola divisione (cfr. Commentario 2008 all'art. 7(3) allora vigente del Modello OCSE, par. 34). La versione 2010 dell'art. 7 del Modello OCSE rende superata la critica alla posizione dell'Agenzia.



Disciplina italiana: Irap

Normativa

- Art. 12, co. 1 (residenti) e co. 2 (non residenti), d.lgs. 446/1997.

Amministrazione finanziaria

- Circ. 141/E/1998; Circ. 188/E/1998; Circ. 263/E/1998.

Soggetti residenti

- La quota di valore della produzione riferibile alle attività svolte all'estero (con i criteri dell'art. 4, co. 2, d.lgs. 446/1997), è scomputata dalla base imponibile.
- Per la Circ. 263/E/1998, in difformità dal dettato normativo, ai fini dello scampo è necessaria una SO all'estero. Per Assonime (Circ. 97/1998) basterebbe un mero insediamento fisso anche non costituente SO.

Soggetti non residenti

- Per la Circ. 188/E/1998, ripresa nella Circ. 263/E/1998, il presupposto impositivo delle imprese commerciali si verifica solo in presenza di una SO in Italia.
- Tale posizione supera quella della Circ. 141/E/1998, secondo cui in assenza di SO la base imponibile si determina come per gli enti non commerciali *ex art. 10, co. 1, d.lgs. 446/1997* (base retributiva).