



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA AZIENDALE

PROVA FINALE:

**"IL CONCETTO DI STABILE ORGANIZZAZIONE: aspetti funzionali
ed applicativi. In particolare: il caso EXPO 2015"**

RELATORE:

CH.MO PROF. POGGIOLI MARCELLO

LAUREANDA: CAROLO MONICA

MATRICOLA N. 554580

ANNO ACCADEMICO 2014-2015

IL CONCETTO DI STABILE ORGANIZZAZIONE:

aspetti funzionali ed applicativi.

In particolare: il caso EXPO 2015

Sommario

INTRODUZIONE	9
CAPITOLO 1: LA DOPPIA IMPOSIZIONE	11
1.1 INTRODUZIONE.....	11
1.2 LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE	13
1.3 LA DOPPIA IMPOSIZIONE IN SENSO GIURIDICO.....	15
1.4 LA DOPPIA IMPOSIZIONE IN SENSO ECONOMICO	16
1.5 LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNA	16
1.6 IL DIVIETO DI DOPPIA IMPOSIZIONE	17
1.7 I PRINCIPALI CRITERI DI COLLEGAMENTO: REALI E PERSONALI	18
1.8 LE CAUSE CHE DETERMINANO LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE.....	20
1.9 IL CRITERIO DI COLLEGAMENTO PERSONALE: LA RESIDENZA FISCALE	21
1.10 LA STABILE ORGANIZZAZIONE COME FONTE DI TASSAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA.....	27
1.11 MISURE PER EVITARE LA DOPPIA IMPOSIZIONE E I RIMEDI.....	29
1.12 LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI	34
1.13 IL MODELLO OCSE	36
CAPITOLO 2: LA STABILE ORGANIZZAZIONE NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO DOMESTICO E NELLE CONVENZIONI BILATERALI.....	39
2.1 INTRODUZIONE.....	39
2.2 LA STABILE ORGANIZZAZIONE NEL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE	41
2.2.1 LA SEDE D'AFFARI	42
2.2.2 LA STABILITA'	43
2.2.3 LA STRUMENTALITA' TRA L'INSTALLAZIONE E L'ATTIVITA' D'IMPRESA.....	45
2.3 ATTIVITA' CHE GENERANO STABILE ORGANIZZAZIONE	47
2.4 ATTIVITA' AUSILIARIE ALLA STABILE ORGANIZZAZIONE.....	53
2.4.1 ESPOSIZIONE DI BENI PRESSO UNO STAND O UNA FIERA	56
2.5 LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE	59

2.5.1 L'AGENTE DIPENDENTE.....	61
2.5.2 L'AGENTE INDIPENDENTE	62
2.6 LA STABILE ORGANIZZAZIONE NEL TUIR.....	64
CAPITOLO 3: EXPO MILANO 2015	69
3.1 LE ESPOSIZIONI UNIVERSALI.....	69
3.1.1 CENNI STORICI SULLE ESPOSIZIONI UNIVERSALI.....	70
3.1.2 IL BIE	73
3.2 CHE COS'E' EXPO 2015?.....	74
3.3 IL TEMA DELL'ESPOSIZIONE	76
3.3.1 IL CONCETTO	78
3.3.2 LA SOSTENIBILITA'	80
3.3.2.1 La Carta dei valori e degli impegni di Expo Milano 2015.....	80
3.3.2.2 Il rapporto di sostenibilità di Expo 2015.....	81
3.3.2.3 Progetti speciali.....	82
3.3.2.4 Le sfide di Expo Milano 2015.....	84
3.4 IL SITO ESPOSITIVO	84
3.5 I PARTECIPANTI	87
3.5.1 IL COINVOLGIMENTO DEL SISTEMA PAESE.....	88
3.5.2 IL COINVOLGIMENTO DELLA SOCIETA' CIVILE.....	89
3.5.3 IL RAPPORTO CON LE IMPRESE	89
3.5.4 LINEE GUIDA PER I PARTECIPANTI.....	90
CAPITOLO 4: LA STABILE ORGANIZZAZIONE A EXPO MILANO 2015	93
4.1 INTRODUZIONE.....	93
4.2 AMBITO SOGGETTIVO: I PARTECIPANTI.....	94
4.3 PARTECIPANTI UFFICIALI E NON UFFICIALI: TRATTAMENTO AI FINI DELL'IMPOSIZIONE SUL REDDITO.....	96
4.4 ATTIVITA' COMMERCIALE: STABILE ORGANIZZAZIONE ALL'EXPO	99
4.5 LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE A EXPO 2015	103
CONCLUSIONI.....	106
BIBLIOGRAFIA	109

INTRODUZIONE

L'anno 2015 verrà sicuramente ricordato come l'anno dell'EXPO a Milano. Sarà un evento di portata mondiale che fonderà il suo successo nel coinvolgimento di tutte le diverse realtà che ne faranno parte. "Nutrire il pianeta, energia per la vita" è il tema trattato al centro della manifestazione, e si concentrerà sul diritto ad una alimentazione sana, sicura e sufficiente per tutto il pianeta, la sostenibilità ambientale, sociale ed economica della filiera agroalimentare nonché la salvaguardia del gusto e della cultura del cibo¹. Tuttavia Milano Expo vuole anche essere momento di condivisione e di festa, con incontri, spettacoli ed eventi che lascino ad ogni partecipante la facoltà di interpretare a proprio modo il tema scelto.

I numeri per EXPO 2015 parlano chiaro: 10 milioni di biglietti venduti prima dell'apertura, 144 paesi partecipanti (94 % della popolazione mondiale), 1 milione di mq la superficie del sito espositivo, 200 mila mq le aree verdi nelle quali sono stati piantati 12 mila alberi; ciò a dimostrare la grandezza e l'importanza dell'evento.

Per essere più venali: 1 miliardo gli investimenti fatti dai paesi partecipanti, 350 milioni sono le partnership con primarie aziende nazionali e internazionali, 1200 aziende impiegate nella fornitura di beni e servizi, 10 mila lavoratori coinvolti.

Secondo lo studio 25 miliardi di euro saranno generati da Expo, dei quali 10 miliardi e mezzo finiranno nelle tasche di lavoratori, imprese e investitori al netto dei costi². «Expo sarà un volano per la crescita, capace di dare una svolta importante alla nostra economia», ha dichiarato il presidente della Camera di commercio di Milano Carlo Sangalli che ha aggiunto: «questi sono i dati nazionali, ma è evidente che Milano e la Lombardia saranno i principali beneficiari».

Abbiamo detto che 144 paesi parteciperanno all'Esposizione Mondiale ognuno con le proprie organizzazioni, strutture e aziende, e proprio su di loro si concentrerà l'attenzione della mia trattazione.

In particolar modo, partendo innanzitutto dalla dottrina del diritto tributario internazionale contro le doppie imposizioni, arriverò a vedere come nello specifico vengono trattate le questioni relative alle imposizioni sui redditi derivanti dall'Esposizione Mondiale.

¹ Agenzia delle Entrate, Circolare N° 26/E del 7 agosto 2014, pag. 4.

² Ricerca di Alberto Dell'Acqua, professore della università Bocconi commissionata dalla Camera di Commercio di Milano.

E' chiaro che quando facciamo riferimento al diritto internazionale questo ci porta a scontrarci con la legislazione di ciascun ordinamento, che in questa sede non ci interessa, ma al contrario farò riferimento in particolar modo alla nozione di “stabile organizzazione”, che è utilizzata – pressoché universalmente – allo scopo di individuare un presupposto sufficiente e necessario per l'imposizione di un'attività economica svolta nel territorio di uno Stato da un soggetto residente in altro Stato.

A tal riguardo sarà interessante studiare la definizione che della stabile organizzazione fornisce il modello di convenzione adottato dall'OCSE (art. 5) cui si ispirano le corrispondenti clausole degli accordi stipulati dall'Italia.

Per molto tempo la giurisprudenza italiana inquadrò in una prospettiva prettamente civilistica un concetto originatosi dal contesto fiscale.

Con il tempo però anche la Corte di Cassazione fece finalmente richiamo alla “definizione contenuta in numerose Convenzioni contro le doppie imposizioni, stipulate in conformità allo schema elaborato dall'OCSE” e stabilì il “requisito della stabile organizzazione in Italia di società estere (...) quando l'ente straniero svolgesse abitualmente attività sul territorio nazionale avvalendosi di una struttura organizzativa materiale e/o personale (...) purché non avesse carattere precario o temporaneo e costituisse un centro di imputazione di rapporti e situazioni giuridiche riferibili al soggetto straniero”³.

In seguito, la riforma fiscale del 2003 ha introdotto nel nuovo TUIR all'art. 162 “una definizione della nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni”, cosicché anche nell'ordinamento italiano è stato definitivamente recepito sotto tutti gli aspetti il concetto di “Stabile organizzazione”⁴.

Tuttavia, l'importanza giuridica del concetto della stabile organizzazione si riscontra, soprattutto a livello internazionale, nel ruolo di guida verso una soluzione giuridica del fenomeno della doppia imposizione; fu proprio grazie al concetto della stabile organizzazione che furono superati i problemi e le discussioni concernenti il fenomeno del doppio d'imposta⁵.

³ Corte di Cassazione, Sentenza n° 8815, 27 Novembre 1987.

⁴ Si veda a tal proposito l'art. 4 della Legge n° 80 del 7 aprile 2003: “introduzione nell'ordinamento italiano di una definizione della nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni”.

⁵ M. Milani, *La stabile organizzazione nel sistema fiscale internazionale e interno*, in *Fisco*, 2005, n° 22, pag. 1-33885.

CAPITOLO 1: LA DOPPIA IMPOSIZIONE

SOMMARIO: 1.1 INTRODUZIONE – 1.2 LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE – 1.3 LA DOPPIA IMPOSIZIONE IN SENSO GIURIDICO - 1.4 LA DOPPIA IMPOSIZIONE IN SENSO ECONOMICO – 1.5 LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNA – 1.6 IL DIVIETO DI DOPPIA IMPOSIZIONE – 1.7 I PRINCIPALI CRITERI DI COLLEGAMENTO: REALI E PERSONALI – 1.8 LE CAUSE CHE DETERMINANO LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE - 1.9 IL CRITERIO DI COLLEGAMENTO PERSONALE: LA RESIDENZA FISCALE - 1.10 LA STABILE ORGANIZZAZIONE COME FONTE DI TASSAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA - 1.11 MISURE PER EVITARE LA DOPPIA IMPOSIZIONE E I RIMEDI - 1.12 LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI - 1.13 IL MODELLO OCSE.

1.1 INTRODUZIONE

Nel secolo scorso, il diritto tributario internazionale ha subito una continua evoluzione, oltre che a causa dei cambiamenti intervenuti nel diritto italiano, anche per le evoluzioni del commercio internazionale che è passato dalla mera esportazione di materie prime, all'esportazione di prodotti e servizi con la conseguente generazione di flussi di redditi, fino all'avvento della "globalizzazione" che ha caratterizzato gli ultimi vent'anni.

In un periodo storico-economico come il nostro, in cui i termini globalizzazione, armonizzazione ed evoluzione dei mercati fanno sempre più frequentemente eco nei discorsi degli studiosi, tali concetti non potevano non suscitare un notevole riflesso verso la materia tributaria e in particolar modo nei confronti della disciplina che studia la norma tributaria nello spazio⁶.

Le imprese hanno davanti a sé mercati potenzialmente vastissimi, e devono oggi saper sfruttare le inestimabili possibilità di sviluppo e crescita che si aprono loro; fra le tante problematiche concrete che allora si pongono all'imprenditore (qualunque sia la sua dimensione), le conseguenze fiscali dell'investimento sono certamente tra le più delicate e peculiari⁷.

La globalizzazione crea preoccupazione a causa della difficoltà di accertare, e quindi di

⁶ M. Milani, *La stabile organizzazione nel sistema fiscale internazionale e interno*, in Fisco, 2005, n°22, pag. 1-3385.

⁷ Borio G., *La stabile organizzazione: convenzioni internazionali e conseguenze fiscali: giurisprudenza, prassi, casi pratici*, Rimini, 2003, pag. 7.

gravare di imposte, redditi provenienti da capitali estremamente volatili, a causa della concorrenza delle legislazioni di favore con il fine di attrarre attività produttive, e della sempre più forte utilizzazione di mezzi di comunicazione quali internet ed email che possono facilmente sfuggire al controllo del Fisco e quindi alla tassazione.

Inoltre, le imprese, hanno col il tempo provveduto a migliorare le tecniche di pianificazione fiscale volte ad usufruire di regimi fiscali più vantaggiosi.

Tutte queste relazioni economiche tra vari Stati, determinano, conflitti in tema di potestà impositiva: alcuni Stati utilizzano il criterio secondo il quale un reddito viene tassato in capo alla persona, senza tener conto di dove questo sia stato generato; altri Stati usano il criterio territoriale, ritenendo il luogo di produzione l'aspetto principale della questione; altri ancora valutano la tipologia del reddito da tassare. In alcuni casi il problema sorge a causa delle diverse interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria, anziché a causa della normativa vigente nello Stato.

In questo contesto internazionale la variabile fiscale ha infatti un ruolo sempre più rilevante nella localizzazione degli investimenti.

Inoltre, un problema, di non secondaria importanza⁸, consiste nel risolvere la questione di quale norma sia applicabile nel caso di concorrenza di norme appartenenti a ordinamenti giuridici diversi rispetto a fattispecie transnazionali. Le norme consuetudinarie rientrano nel procedimento previsto dall'art. 10 della Costituzione che recita: "l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute". In questo senso, l'ordinamento giuridico italiano, si apre, quindi, alle regole giuridiche internazionali.

Il problema di armonizzare sistemi fiscali moderni, già complesso su base bilaterale, diventa ancora più complesso su base multilaterale e per questo sono auspicabili interventi sovranazionali al fine di armonizzare i sistemi fiscali moderni, come in tal senso si stanno muovendo, in particolar modo, l'Unione Europea e l'OCSE.

La fonte di diritto scritto internazionale che viene utilizzata al fine di risolvere queste questioni internazionali è il trattato o la convenzione che ha natura assimilabile a quella contrattuale (o negoziale). In questo senso la dottrina⁹ ha definito le convenzioni come "...the only way States can consciously create international law".

⁸ Secondo C. Sacchetto, L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 11.

⁹ Dixon, *Textbook on international law*, Londra, 1993, pag. 21.

1.2 LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE

Storicamente è acquisito che l'imposizione sugli scambi internazionali ha costituito, e costituisce, una delle principali entrate per la finanza degli Stati, ai quali difficilmente sapranno rinunciare, grazie ai numerosi vantaggi che presenta dal punto di vista economico-politico¹⁰.

A partire dalla fine delle due guerre mondiali, l'intensificarsi dei rapporti economici tra le Nazioni ha portato ad applicare in più Stati il principio della *World Wide Taxation*, ovvero i residenti diventavano tassabili non solo per il reddito prodotto nel territorio ma anche per quello prodotto su territori esteri, dando così luogo per la prima volta alle plurime tassazioni che avrebbero portato a disincentivare le operazioni fuori dai confini del proprio Stato, anche se economicamente vantaggiose. Divenne pertanto necessario disciplinare i rapporti tra gli Stati nella sfera dell'imposizione proprio per evitare il rallentamento dello sviluppo delle economie e delle operazioni internazionali¹¹.

Le maggiori controversie riguardarono i rapporti tra Stato e Stato, in particolar modo chi avesse il diritto di stabilire l'imposta e il suo ammontare. Ricordiamo che nel diritto internazionale pubblico la sovranità dei singoli Stati è solitamente intesa nel senso che ciascuno Stato può disciplinare le attività che si svolgono entro il proprio territorio senza essere vincolato in alcun modo.

L'impetuoso processo di globalizzazione dei mercati, ha però reso scarsa la possibilità di intervento dei singoli Stati nel dirimere le questioni internazionali e piuttosto è sorta la necessità di interventi sovranazionali soprattutto da parte dell'Unione Europea e dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, volti a limitare le pratiche fiscali dannose al fine di giungere ad una corretta economia globalizzata¹².

<<Quando le relazioni economiche non si limitano a svilupparsi all'interno di un singolo Stato bensì si sviluppano oltre la frontiera, spesso assumono rilevanza impositiva in più Stati; questo concorso di potestà impositive si traduce in un potenziale "conflitto positivo di

¹⁰ Si pensi, per esempio a come essi favoriscano lo sviluppo della produzione nazionale, e assicurino meglio la loro indipendenza dagli Stati più potenti. Uckmar V., Corasaniti G., Dè Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. XXIV.

¹¹ Uckmar V., Corasaniti G., Dè Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. XXIV.

¹² Si ricorda a tal proposito il grande impulso dato da Mario Monti in campo europeo a favore di queste iniziative.

tassazione” e quindi nel fenomeno della cd. “Doppia imposizione internazionale”>>¹³.

<<Si parla in genere di doppia imposizione quando i presupposti di imposta in due o più Stati si sovrappongono e dunque le diverse leggi nazionali assoggettano due o più volte ad imposta la stessa ricchezza>>¹⁴.

La dottrina, infatti, ha osservato come un sistema combinato di imposizione su base mondiale e su base territoriale finisce per creare problemi di sovrapposizione di più sistemi impositivi in relazione alla stessa espressione di ricchezza.

La doppia imposizione fiscale¹⁵ (si vedano i paragrafi successivi per i dettagli) sarebbe la conseguenza della sovrapposizione delle pretese impositive di diversi Stati: il medesimo reddito potrebbe essere, dunque, assoggettato a tassazione sia nello Stato in cui questo è prodotto sia nel Paese di residenza del contribuente¹⁶.

La doppia imposizione ha una notevole incidenza sul commercio internazionale, considerato il duplice onere fiscale gravante sul soggetto passivo che dovrà, in alcune circostanze, rinunciare a operazioni internazionali colpite da tale fenomeno per svolgere quelle puramente interne, che avranno un onere fiscale ridotto rispetto alle prime.

Occorre, infatti, precisare che la nozione di doppia imposizione internazionale corrente, sussiste solo quando l'imposizione dei due Stati comporta un ulteriore aggravio, ossia quando l'ammontare complessivo delle imposte riscosse risulta superiore a quello che si sarebbe realizzato nell'ipotesi di esercizio del prelievo da parte di un solo Stato.

Al fine di limitare o risolvere i problemi relativi alla doppia imposizione, poiché non esiste una norma di diritto internazionale che la vieti esplicitamente, alcuni Stati europei e gli Stati Uniti collaborarono per elaborare dei modelli di riferimento atti ad evitare la doppia imposizione fiscale di uno stesso reddito.

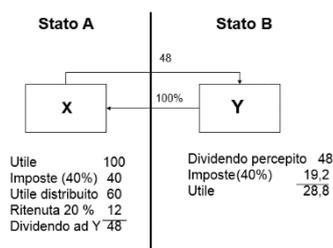
Per quanto concerne l'effetto giuridico che le norme convenzionali ricollegano al verificarsi

¹³ Definizione di Uckmar V., Corasaniti G., Dè Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 45.

¹⁴ Definizione di Fantozzi e Vogel in *Manuale di diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, pag. 45.

¹⁵ La giurisprudenza ha evidenziato come esistono due ipotesi di doppia imposizione fiscale. Tale fenomeno ricorre, infatti, sia se è assoggettato a tassazione il medesimo soggetto per un determinato reddito e sia qualora venga applicata due volte la stessa imposta, sia quando vengono applicate imposte alternative sul medesimo reddito prodotto, anche se operata nei confronti di soggetti diversi.

¹⁶ Esempio di doppia imposizione internazionale:



della relativa fattispecie, questo è, specificatamente, costituito da un obbligo. In termini esclusivi di obbligo, dunque, la nuova situazione giuridica soggettiva in cui si ritrova lo Stato contraente di residenza, destinatario delle norme che definiscono la fattispecie, in corrispondenza del verificarsi della medesima¹⁷.

Tuttavia, ogni legislazione ha le sue tecniche d'imposizione: certi ordinamenti prediligono, più di altri, di scomporre in tante fattispecie impositive analitiche quella che gli altri ordinamenti trattano come fattispecie unica. All'interno di un singolo ordinamento statale possono convivere imposte, che pur colpendo lo stesso fatto economico hanno presupposti diversificati, altamente complessi in alcuni casi, più semplificati in altri.

A prescindere da ciò, la nozione oggi prevalente di doppia imposizione internazionale, può essere accolta solo con alcune precisazioni. In primo luogo, gli ordinamenti giuridici nell'ambito dei quali il medesimo fenomeno produce conseguenze di natura impositiva devono essere sovrani ovvero indipendenti; inoltre, deve trattarsi di imposte simili e dunque comparabili; in terzo luogo, il presupposto di imposizione deve essersi verificato nei confronti del medesimo contribuente: è il requisito dell'identità soggettiva¹⁸.

1.3 LA DOPPIA IMPOSIZIONE IN SENSO GIURIDICO

La doppia imposizione giuridica è:

- la duplicazione d'imposta da parte di due o più Stati;
- che grava sul medesimo soggetto (contribuente);
- relativa allo stesso presupposto oggettivo, ovvero in capo alla stessa categoria di reddito.

La doppia imposizione giuridica è interna se riguarda le pretese impositive di un singolo stato, mentre è internazionale se riguarda le pretese impositive di più Stati.

La doppia imposizione internazionale in senso giuridico può essere descritta come l'applicazione di imposte comparabili fra loro, da parte di due o più Stati a carico dello stesso soggetto, per lo stesso presupposto e per lo stesso periodo d'imposta.

Lo stesso contribuente, quindi, relativamente alla stessa fattispecie imponibile e per lo stesso

¹⁷P. Tarigo, *Gli elementi costitutivi della doppia imposizione internazionale quale fattispecie dei trattati*, Rass. Tributaria, 2009, 3 (commento alla normativa).

¹⁸ Definito "Subjektidentität" da Uckmar V., Corasaniti G., De Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., *Diritto tributario internazionale*, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 46.

periodo di imposta, viene colpito da due Stati per imposte identiche e similari.

1.4 LA DOPPIA IMPOSIZIONE IN SENSO ECONOMICO

La doppia imposizione economica è:

- la duplice tassazione;
- in capo a soggetti diversi;
- di un reddito di identica natura economica;

Essa si verifica quando la medesima sostanza reddituale subisca una doppia imposizione in capo a contribuenti formalmente differenti, ma nella sostanza legata da vincoli economici forti¹⁹.

Per esempio, tutte le volte in cui gli utili di una società sono dapprima assoggettati all'imposta sull'utile e successivamente, se distribuiti come dividendi, vengono colpiti anche dall'imposta sul reddito presso il titolare di partecipazione.

Si parla di doppia imposizione economica internazionale quando vi è l'applicazione di imposte similari ed evidentemente concorrenti da parte di due Stati sul medesimo reddito, nei confronti di soggetti diversi.

Le società sono delle istituzioni atte produrre ricchezza che viene riversata su coloro che ne sostengono il rischio, ciò comporta che la tassazione di ricchezza in capo a tali enti (al momento della acquisizione) rischia di essere nuovamente tassata in capo ai chi percepisce la ricchezza generata (nel momento in cui tale ricchezza viene distribuita).

1.5 LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNA

Come la maggior parte degli ordinamenti, anche quello italiano, sottopone a tassazione, al fine dell'imposizione personale, per i soggetti residenti, tutti i redditi posseduti, in Italia e all'estero, in funzione del citato principio della tassazione dell'utile mondiale o "*World wide taxation*" e, per i soggetti non residenti, i soli elementi reddituali prodotti nel territorio

¹⁹ G. M. Conti, P. Costanzo, F. Novati, *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Milano, 2006, Commento all' art. 163.

dello Stato, in base al c.d. “principio di territorialità”²⁰.

Ovviamente quanto visto, vale anche per le società che verranno tassate secondo le regole disposte dalle normative relative a tali categorie di reddito.

La doppia imposizione interna è un fenomeno che si verifica nell’ambito dello stesso ordinamento giuridico, quando la stessa imposta è applicata più volte, in dipendenza del medesimo presupposto, nei confronti degli stessi soggetti da parte del medesimo ente impositore o da parte di enti impositori diversi.

Dobbiamo precisare che per quando si parli di “stessa imposta”, la doppia imposizione si verifica non solo nel caso in cui si determini una duplice applicazione della medesima imposta, ma anche in caso di imposte principali e surrogate, e nell’ipotesi di imposte alternative fra loro.

Infatti, non è configurabile una doppia imposizione quando un medesimo presupposto sia colpito da una imposta di diversa fattispecie come, ad esempio, da una erariale e da una locale, né quando un medesimo presupposto sia colpito da una imposta reale e da una a carattere personale.

Sul piano contenutistico, anche le norme interne, analogamente alle Convenzioni, prevedono criteri di collegamento personali (residenza) e reali (fonte) in relazione alle diverse fattispecie produttive di reddito.

1.6 IL DIVIETO DI DOPPIA IMPOSIZIONE

Nel nostro ordinamento, l’articolo 163 del TUIR, ripetendo quanto già sostenuto nell’art. 67 del DPR 600/1973, recita: “la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”²¹; la disposizione citata indica, esplicitamente, nel presupposto l’elemento che deve essere preso in considerazione al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione. Questo sta a significare che nemmeno in relazione allo stesso presupposto, può essere applicata la medesima

²⁰ Si veda a tal proposito la Circolare del Ministero delle Finanze del 2 dicembre 1997, n. 304: <<Il principio del reddito mondiale si basa sul criterio della residenza e postula l’assoggettamento dei residenti a tassazione di tipo personale dei redditi ovunque prodotti, ricostruendone le condizioni economiche complessive. Diversamente, nei confronti dei non residenti è applicato il principio della fonte, in virtù del quale sono attratti ad imposizione in Italia solo i redditi ivi prodotti>>.

²¹ E’ da sottolineare che anche a livello europeo si è cercato di vietare la doppia imposizione con l’art. 293 del Trattato CE che dispone l’obbligo per le Stati membri di eliminare situazioni di doppia imposizione fiscale attraverso lo strumento delle convenzioni bilaterali.

imposta, neanche nei confronti di soggetti diversi, vietando pertanto, sia la doppia imposizione giuridica che quella economica.

Il nostro ordinamento sottolinea con questo articolo, la violazione che si avrebbe nel caso della duplice tassazione, del principio “*ne bis in idem*” (non due volte per la stessa cosa).

Per quanto riguarda il divieto a livello internazionale, sembra che la posizione generalmente condivisa sia quella di ritenere non esistere un principio di carattere generale che vieti la doppia imposizione; in generale, nessun principio vieta l’applicazione della legge nazionale a situazioni che si verificano in altri Stati, come appunto, la tassazione della capacità contributiva estera.

1.7 I PRINCIPALI CRITERI DI COLLEGAMENTO: REALI E PERSONALI

La Costituzione, definisce: <<Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva>>²² ma non specifica se su base mondiale o territoriale²³.

Se da un lato, il termine indefinito che ricorre nel testo della Costituzione “tutti” esprime un principio di universalità del prelievo che, deve riguardare sia il cittadino sia lo straniero, dall’altro sarebbe irragionevole un dovere di contribuzione coinvolgente chiunque, a prescindere da un’appartenenza alla comunità statale, in quanto il dovere di solidarietà è innanzitutto di natura economica e perciò richiede un certo legame²⁴.

G. Marino²⁵ chiarisce che lo stato della residenza ha una potestà impositiva “illimitata”, e pertanto all’interno dello stesso sistema tributario spesso si prevedono due modelli di tassazione:

- i residenti nel territorio dello Stato vengono tassati nello Stato per i redditi ovunque prodotti (“*worldwidetaxation*”);
- i non residenti nel territorio dello Stato vengono tassati solo per i redditi prodotti nel territorio dello Stato; in questo caso, lo Stato della fonte, ha una potestà impositiva

²² Art. 53 Costituzione.

²³ Secondo C. Sacchetto, L. Alemanno, la Costituzione omette qualsiasi riferimento alla cittadinanza, rendendo possibile all’assoggettamento a tassazione di “tutti” senza specificazioni o limitazioni, riferendosi ad ogni soggetto di diritto. Assenza, forse, voluta e ponderata, anche alla luce della comparazione con l’art 10 dello Statuto Albertino, che imponeva ai regnicoli di concorrere ai carichi dello Stato in proporzione ai propri averi. *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 73.

²⁴ P. Tarigo, Capacità contributiva e doppio d’imposta internazionale, in Riv. Dir. Trib., 2011, fasc. 5, pag. 553.

²⁵ G. Marino, *I principali criteri di collegamento* a cura di C. Sacchetto, L. Alemanno in *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 76.

“limitata” e tassa i redditi dei non residenti soltanto se hanno la fonte nel territorio dello Stato stesso (cd. “*sorcetaxation*”).

Ogni Stato per poter esercitare il proprio potere impositivo deve creare un collegamento con il caso che sta trattando, e per fare ciò si può avvalere di due criteri di collegamento fra soggetto e territorio, i quali possono essere di natura soggettiva o oggettiva.

Il primo evidenzia un collegamento personale tra il soggetto passivo di imposta e lo Stato stesso, rappresentato dal concetto di “residenza fiscale” che identifica quel particolare legame, non solo giuridico, ma strutturale e continuativo, con una determinata comunità nazionale; pertanto il soggetto residente, che ha un forte grado di partecipazione alla vita della comunità, è di conseguenza chiamato a contribuire alla spesa pubblica²⁶. E’ tuttavia da tener presente, che l’evoluzione economica ha portato a ridurre al minimo le barriere per la migrazione di persone e aziende tra i vari Stati, facendo sì che il criterio di collegamento tra contribuente e territorio non sia più meramente politico, ma socio-economico consistente nella residenza.

E’ curioso, quindi, notare che il legislatore ha voluto includere anche i non cittadini nel versamento dei contributi alla spesa pubblica, come accade in tutti gli altri sistemi tributari ad esclusione di quello degli Stati Uniti²⁷.

Il criterio di collegamento oggettivo, invece, riguarda il rapporto tra il presupposto della produzione di reddito e lo Stato stesso, trovando un qualche collegamento tra lo Stato e la fonte di reddito. Si va quindi ad identificare una dimensione economica e giuridica propria delle imprese, in forza della quale si giustifica la tassazione di soggetti non residenti, a prescindere dalla natura giuridica del titolare del reddito (si veda, nel capitolo seguente il concetto di stabile organizzazione).

Ricordiamo che i criteri di collegamento personali e reali sono espressi da norme interne di ogni singolo Stato, che ha potestà impositiva originaria.

Pertanto, possiamo riassumere²⁸ che nel sistema delle imposte personali sul reddito, la titolarità della situazione giuridica-fonte unisce insieme, sul versante dell’elemento oggettivo tutte le possibili situazioni giuridiche aventi diversa fonte produttiva riferibili ad

²⁶ Per quanto riguarda il prelievo fiscale, sta al Parlamento individuare i criteri di collegamento tra spesa pubblica e capacità contributiva.

²⁷ Il sistema tributario degli Stati Uniti d’America si fonda nella cittadinanza dei soggetti passivi dei tributi, ritenendo che il corrispettivo fornito dal potere pubblico consiste in una protezione a livello mondiale a fronte di una contribuzione alle spese pubbliche a livello mondiale; si tratta di una concezione imperialistica in cui gli americani si sentono “cittadini del Mondo”. G. Marino, *I principali criteri di collegamento* a cura di C. Sacchetto, L. Alemanno in *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 74.

²⁸ P. Tarigo *Capacità contributiva e doppio d’imposta internazionale*, in Riv. Dir. Trib. 2011, fasc. 5, pag. 523.

un dato soggetto passivo, e al tempo stesso, sul versante dell'elemento spaziale, tutte le situazioni giuridiche di diversa fonte territoriale, domestica o estera, di cui è titolare il soggetto medesimo, se residente, in ragione appunto del collegamento unico e di natura personale con lo Stato.

Se guardiamo questi concetti dal punto di vista di un determinato Stato, sono tassabili quindi, i redditi prodotti all'estero dai soggetti residenti, e i redditi prodotti all'interno dello Stato da soggetti non residenti.

I conflitti che possono sorgere a causa delle pretese impositive bilaterali sono legati all'uso dei diversi criteri da parte degli Stati in un conflitto rispettivamente residenza/residenza, fonte/fonte, residenza/fonte. Il caso più ricorrente è quello del conflitto tra Stato della residenza e Stato della fonte (si veda, nello specifico, il paragrafo seguente).

1.8 LE CAUSE CHE DETERMINANO LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE

Agli inizi degli anni '60 Rädler²⁹ con la sua autorevole dottrina aveva classificato le cause della doppia imposizione internazionale in tre ipotesi:

- 1) contrasto tra due ordinamenti, uno dei quali adotta il criterio di collegamento personale e l'altro un criterio di collegamento oggettivo; per esempio un ordinamento adotta un criterio personale basato sulla residenza, sulla sede, sulla cittadinanza, mentre l'altro usa un criterio oggettivo come il luogo di produzione del reddito.
- 2) contrasto tra due ordinamenti, ciascuno dei quali adotta un criterio di collegamento personale (esempio residenza), ma che, in base alla propria legislazione interna, entrambi giungono a considerare il soggetto come rientrante nell'ambito della propria giurisdizione fiscale;
- 3) contrasto tra due ordinamenti, ciascuno dei quali adotta un criterio di collegamento oggettivo (come ad esempio il luogo di produzione del reddito), ma che, in base alla propria legislazione interna, giungono entrambi a considerare il determinato reddito o bene come prodotto o esistente nel proprio territorio.

²⁹Uckmar V., Corasaniti G., Dè Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 47.

Inoltre, è da considerare che in alcuni casi, il fenomeno della doppia imposizione non è da ricondursi ad un contrasto oggettivo tra le previsioni di due ordinamenti giuridici, bensì alla diversa interpretazione che le Autorità amministrative o giudiziarie dei due Stati attribuiscono allo stesso concetto giuridico che costituisce criterio di collegamento nei due differenti ordinamenti. Queste ipotesi vengono chiamate nel diritto internazionale *conflitto di qualificazione*.

1.9 IL CRITERIO DI COLLEGAMENTO PERSONALE: LA RESIDENZA FISCALE

<<L'Italia limita la pretesa a carico dei residenti, e lo straniero paga le tasse se residente. Oltre il territorio non si offre protezione e non si richiede contribuzione>>³⁰.

Giuseppe Marino individua due diverse definizioni di capacità contributiva: quella orizzontale secondo la quale non vi è alcun collegamento territoriale (la chiamata alla contribuzione è estesa a tutto il Mondo), e quella verticale che rimanda alla presenza sul territorio del contribuente.

Tuttavia il concetto di “residenza” può essere usato per far chiarezza su questa questione: Carlo Garbarino afferma: << [la residenza] assolve la funzione primaria di criterio di collegamento di un soggetto persona fisica rispetto ad uno Stato, cui conseguentemente spetta la potestà impositiva sui redditi ovunque prodotti da tale soggetto>>³¹.

L'art. 2 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito individua residenti e non residenti come soggetti passivi dell'imposta, introducendo così la nozione di residenza fiscale; il comma 2 dello stesso articolo dà la definizione di residente: <<ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile>>³².

Per quanto concerne le persone fisiche, esse vengono ritenute residenti se per la maggior parte del periodo d'imposta:

- a) Sono iscritte nelle anagrafi delle popolazioni residenti. Questo è un mero requisito

³⁰ Giuseppe Marino, *I principali criteri di collegamento* a cura di C. Sacchetto e L. Alemanno in *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 76.

³¹ Carlo Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 229.

³² Tale articolo è richiamato anche dal decreto legislativo che ha istituito l'IRAP.

formale riscontrabile mediante i registri anagrafici tenuti da ciascun comune. La cancellazione da tali registri è ottenuta a seguito del trasferimento della dimora abituale in altro luogo opportunamente denunciato agli uffici comunali. Essendo essa un atto di natura puramente amministrativa, prescinde dalle situazioni di fatto del contribuente. Inoltre la mera cancellazione dalle liste anagrafiche con la conseguente iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non è sufficiente a dimostrare la non residenza fiscale italiana.

- b) Hanno nel territorio dello Stato la residenza ai sensi dell'art. 43 del codice civile. Essa è individuata come <<il luogo dove egli ha voluto stabilire la sua dimora abituale>>. Secondo il Codice Civile pertanto vi è un elemento oggettivo, la permanenza in un determinato luogo, e un elemento soggettivo, ovvero l'intenzione di dimorarvi abitualmente. Dobbiamo tenere presente che nell'epoca in cui stiamo vivendo la "dimora abituale" si sta dissociando sempre di più dal semplice "domicilio": ormai vi è sempre maggior distacco tra casa di prima abitazione e abitazione della famiglia.

Detta dottrina consente di verificare "ex post" quanti giorni il contribuente si è trattenuto nel luogo, ma anche "ex ante", sulla base di una intenzione del contribuente che "solo con l'animo" vuole abitare³³. Restano sotto questo aspetto profondi dubbi di legittimità costituzionale, perché ovviamente ci si chiede quale sia la capacità contributiva insita nella prospettiva psicologica di chi risiede solo con "l'animo".

- c) Hanno nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi dell'art. 43 del codice civile. Esso definisce il domicilio come <<il luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi>>. La definizione pone la sua attenzione sulla stabilità, intesa come certezza e materiale riconoscibilità del centro di interessi³⁴. Inoltre in riferimento ai suoi interessi economici, la giurisprudenza ha ritenuto che essi siano presenti nel caso in cui il contribuente, seppur residente all'estero, intrattenga in Italia rapporti di lavoro o vi svolga attività tali da far ritenere che abbia nello Stato il centro principale dei suoi affari o interessi.

Pertanto, una persona fisica che non sia iscritta nei registri anagrafici di un comune

³³ Interessante è notare il caso di Emanuele Filiberto di Savoia che vorrebbe rientrare in Italia e lo vuole talmente tanto da meritarsi di pagare, per cominciare, le imposte. G. Marino, *I principali criteri di collegamento*, in C. Sacchetto e L. Alemanno (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 81.

³⁴ Carlo Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 232.

italiano e che abbia la propria dimora abituale all'estero, può essere considerata fiscalmente residente in Italia qualora abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio secondo la definizione prevista nel codice civile (requisito che deve sussistere sempre per la maggior parte del periodo d'imposta).

Dobbiamo sottolineare che, anche se il legislatore ha individuato ben tre diversi criteri di determinazione, ai fini delle imposte sui redditi, la soggettività in esame si intende realizzata purché nel territorio dello Stato se ne verifichi almeno uno.

Per quanto concerne la condizione temporale "maggior parte del periodo d'imposta", l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che il conteggio dei giorni ai fini della verifica della permanenza in Italia, deve essere effettuato tenendo presente il numero complessivo dei giorni di presenza fisica; in ogni caso, con tale espressione si intende un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di un anno solare di 365 giorni, ovvero di 184 giorni nell'arco di un anno solare di 366 giorni (i 183 giorni non sono da intendere come consecutivi, ma è sufficiente che nel periodo d'imposta, uno dei tre criteri risulti verificato complessivamente per più di 183 giorni).

Una volta accertata la sussistenza per almeno 183 giorni di almeno uno dei tre requisiti giuridici previsti dalla norma, il soggetto residente è assoggettato ad imposizione in relazione al reddito globale prodotto nell'arco dell'intero periodo d'imposta.

Abbiamo visto che l'aspetto temporale assume un'importanza fondamentale per l'individuazione della soggettività passiva di imposta. Tuttavia, problematiche possono emergere se, nel corso dell'anno fiscale, il soggetto contribuente trasferisca la propria residenza in diverso Stato. Tale fenomeno risulta particolarmente diffuso negli ultimi anni, ove si assiste ad un numero sempre maggiore di contribuenti che trasferiscono la propria residenza in Stati diversi, di solito nei cd. Paradisi fiscali o Paesi a fiscalità privilegiata, dove il carico tributario complessivo del contribuenti risulta notevolmente ridotto; in questo modo il trasferimento della residenza all'estero può essere, quindi, utilizzato a fini di evasione fiscale.

Per questo motivo è stata aggiunta una norma, contenuta nell'articolo 2 bis del TUIR: <<si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministero delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale>>³⁵. Questa nuova norma mira a ridurre manovre elusive di

³⁵ Si veda a tal proposito il Decreto Ministeriale del 4 maggio 1999 - lista Paesi per cui scatta l'inversione dell'onere della prova per la residenza (ovvero, nel caso di trasferimento della residenza anagrafica verso un

trasferimento della residenza in paradisi fiscali, con il mantenimento del domicilio o della residenza effettiva nel territorio italiano.

Le giurisprudenze comunitarie e nazionali hanno sottolineato che, ai fini del trasferimento della residenza, è necessario che la persona non abbia più collegamenti personali e patrimoniali con il Paese di provenienza, ossia sposti effettivamente il centro permanente dei propri interessi: solo in tale circostanza, infatti, sarà possibile assoggettare al regime fiscale del nuovo Stato il reddito prodotto dal contribuente emigrato.

Tale profilo è importante, perché, pur ammettendo tre diversi criteri di collegamento, tra loro alternativi, la disposizione interna collega invariabilmente l'attribuzione della residenza fiscale ad una valutazione della situazione del soggetto riferibile all'intero anno d'imposta.

Pertanto, ai fini della normativa italiana non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione dell'anno d'imposta.

In mancanza di una disciplina espressa della decorrenza dell'acquisto o della perdita della residenza in corso d'anno, si deve ritenere, pertanto, che il contribuente che si trasferisca all'estero dopo aver maturato i requisiti per l'applicazione del *world wide principle* continuerà ad essere assoggettato a tassazione in Italia anche per tutti gli eventuali redditi prodotti dal momento del trasferimento al momento di chiusura del periodo d'imposta³⁶.

Anche per le persone giuridiche, la “residenza”, quale definita da specifiche norme tributarie che assumono come rilevanti determinati requisiti, assolve la funzione primaria di criterio di collegamento di un soggetto persona giuridica rispetto ad uno Stato, cui conseguentemente spetta la potestà impositiva sui redditi ovunque prodotti da tale soggetto³⁷.

La residenza delle persone giuridiche rappresenta il principale criterio di collegamento personale utilizzato dalla maggior parte dei sistemi tributari, infatti il criterio di tassazione in base all'utile mondiale è limitato alle società fiscalmente residenti in Italia, mentre per quelle non residenti vale il principio della tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio nazionale³⁸.

Paese a fiscalità privilegiata, si presume che la residenza fiscale permanga in Italia, senza far gravare sull'Amministrazione finanziaria l'onere della prova), Decreto Ministeriale del 21 novembre 2001 - lista Paesi per cui scatta la regola sulle Cfc, Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2002 - lista Paesi per cui scatta la regola dell'indeducibilità dei costi.

³⁶Agenzia delle Entrate, risoluzione, 3 dicembre 2008, n. 471/E.

³⁷ Carlo Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 242.

³⁸ Loris Tosi, Roberto Baggio, *Lineamenti di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 2009, pag. 59.

E' interessante citare la riflessione che Garbarino fa nel suo manuale³⁹: egli si chiede se alla luce dell'attuale sistema economico globale, con riferimento alle persone giuridiche e, in particolar modo, alle società con attività svolte in varie giurisdizioni fiscali differenti (le cd. Imprese multinazionali), abbia ancora senso adottare il sistema della tassazione su base territoriale oppure se si debba progressivamente ricondurre la tassazione di tali entità a criteri di natura mondiale. L'evoluzione economica impone infatti un superamento dei singoli sistemi tributari nazionali verso un sistema di tassazione delle imprese multinazionali su base mondiale, attraverso l'adozione di criteri di consolidamento dei redditi prodotti nei vari Paesi. Questi sistemi sono oggetto di studio in ambito comunitario e nel caso in cui venissero adottati andrebbero a svuotare la funzione della nozione di residenza, a meno che non si pensasse ad un concetto di residenza europea.

Tornando all'attuale situazione normativa, si considerano residenti le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo di imposta, hanno nel territorio dello Stato la sede legale, ovvero la sede dell'amministrazione, ovvero l'oggetto principale dell'attività⁴⁰.

In particolare:

- La sede legale: ovvero il luogo in cui dall'atto costitutivo la persona giuridica risulta avere il centro dei propri affari (art. 46 cod. civ.). E' un dato formale, dato che le società sono ordinariamente obbligate dalla legge civile ad indicare la propria sede nell'atto costitutivo, pertanto se permane per i 183 giorni la società è residente.
- La sede amministrativa: è il luogo in cui hanno concretamente svolgimento le attività amministrative e direttive dell'ente. Essa può coincidere con il luogo in cui è tenuta la contabilità, sono emesse e ricevute le fatture, dove vi è la direzione amministrativa e contabile della società. Può essere desunta da dati concreti, come l'esistenza di uffici amministrativi, l'indicazione su documenti o fatture e simili. Tuttavia l'attività qui descritta può essere esercitata ovunque visti gli attuali mezzi di comunicazione. Ciò che non si sposta spesso è il luogo in cui è fissata la sede centrale di direzione, controllo, ed impulso dalla complessa e variegata attività economica sociale indipendentemente dai risvolti meramente gestionali ed attuativi seppur di vertice.

³⁹Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 244.

⁴⁰ Art. 5, comma 3, lettera d del TUIR: <<si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello stato>>. Successivamente, il legislatore, all'art. 73 (ex art. 87), comma 3 del TUIR individua di nuovo la residenza fiscale: <<Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello stato>>.

- L'oggetto principale della società: i criteri per individuare l'oggetto principale dell'attività sono dettati dai commi 4 e 5 dell'art. 73 del TUIR. Il comma 4 stabilisce che “l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”. Il comma 5 chiarisce che: “in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata sul territorio dello Stato”.

L'oggetto esclusivo o principale si identifica nell'attività necessaria agli scopi definiti nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente. G.M. Conti⁴¹ specifica che se l'ente svolge più attività è necessario far riferimento allo scopo primario: se lo scopo risulterà di natura commerciale, l'ente si configurerà come commerciale. Queste osservazioni sono basilari nel caso in cui l'ente sia residente, ma nel caso l'ente fosse non residente, l'individuazione dell'oggetto trascende dagli scopi dello statuto per concentrarsi sull'attività effettivamente svolta nel territorio dello Stato. Il criterio dell'oggetto sociale si applica soltanto se la sede legale o amministrativa non siano in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta: in questo senso, infatti, il criterio dell'oggetto principale dell'attività ha natura residuale⁴² rispetto a quello della sede (legale o amministrativa), quindi qualora una società non abbia in Italia né la sede legale, né la sede amministrativa, la collocazione dell'oggetto sociale in Italia rende tale società fiscalmente residente.

La residenza di un soggetto viene stabilita dalla normativa interna. In caso di conflitto tra due normative appartenente a due Paesi diversi interviene in aiuto il concetto di residenza stabilito dalle convenzioni stipulate tra i due Paesi sulla base del modello OCSE.

Ai sensi dell'art. 4 del modello di Convenzione OCSE l'espressione “residente di uno Stato contraente” designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggetta ad imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni altro criterio di natura analogica. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che

⁴¹ G.M. Conti, P. Costanzo, F. Novati *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Milano, 2006, Commento all'art. 73.

⁴² Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 253.

sono assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato.

In caso di doppia residenza di una persona fisica per l'accertamento dello Stato di residenza, deve essere verificato, nell'ordine, il luogo in cui il soggetto possiede un'abitazione permanente, il luogo in cui è radicato il centro dei suoi interessi vitali, il luogo in cui soggiorna abitualmente o la cittadinanza. Se la persona ha nazionalità di entrambi gli Stati contraenti o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti risolvono la questione di comune accordo.

In caso di doppia residenza di una persona diversa da quella fisica essa è considerata residente soltanto dello Stato in cui ha la sua sede di direzione effettiva è situata.

Inoltre è da ricordare che, in Italia, i non residenti sono tassati solo per i redditi prodotti nel territorio dello Stato: ma quando un reddito è considerato prodotto in Italia?

L'applicazione delle diverse disposizioni sulla tassazione dei redditi dei soggetti non residenti presuppone che siano fissati criteri precisi per individuare quali redditi debbano essere qualificati come "prodotti nel territorio dello Stato".

A tal proposito, l'art. 23 TUIR individua dei criteri di collegamento che variano a seconda del tipo di reddito prodotto all'interno del territorio dello Stato. Senza riportarli, è interessante notare come, appare evidente, che il legislatore abbia voluto, usando criteri di collegamento differenti, ricondurre al regime fiscale nazionale un numero notevole di redditi, fornendo alla nozione di "reddito prodotto" accezioni varie a seconda della categoria di reddito.

1.10 LA STABILE ORGANIZZAZIONE COME FONTE DI TASSAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

Il concetto di "stabile organizzazione" è il risultato di una lunga evoluzione ed è riconducibile alle problematiche relative alla doppia imposizione giuridica internazionale, alle strutture operative con cui le imprese pongono in essere attività in Stati diversi ed alla differenza tra stabile organizzazione e società controllata all'interno di un gruppo⁴³.

In particolare occorre ricordare che con l'introduzione dei sistemi di imposizione su base

⁴³ C. Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 263.

personale, si sono manifestati conflitti di tassazione legati al fatto che lo Stato della fonte vede operare al proprio interno soggetti autonomi che non dispongono di residenza fiscale, ma producono un reddito d'impresa collegato con il territorio dello Stato della fonte.

Pertanto, di fatto, la stabile organizzazione rappresenta un centro di imputazione di situazioni giuridiche individuato secondo esigenze ed interessi riconducibili tipicamente all'ordinamento fiscale⁴⁴, sia per la definizione del presupposto dell'imposta, sia per gli obblighi strumentali all'applicazione del tributo.

Altri⁴⁵ definiscono la stabile organizzazione come un "concetto fiscale", nel senso che la relativa nozione è importante agli esclusivi fini del diritto tributario, sotto il profilo giuridico, in quanto, essa non è un'entità autonoma e distinta dalla casa madre, della quale costituisce una mera diramazione amministrativa, ma dal punto di vista fiscale è considerata un'entità separata.

Il concetto di stabile organizzazione è notevolmente importante nella sfera dell'ordinamento interno, come criterio di collegamento tra il soggetto non residente e il territorio nazionale entro cui confini spaziali tale reddito si è concretamente realizzato⁴⁶ (e, dunque, per l'attribuzione della soggettività tributaria passiva), e nella sfera del diritto internazionale come criterio di attribuzione della potestà impositiva ai fini dell'eliminazione della doppia imposizione.

In questo senso la stabile organizzazione rappresenta una << "formula risolutoria" ovvero uno dei criteri di collegamento per identificare l'ubicazione della fonte di reddito e nello specifico un "criterio di attrazione" al territorio dello Stato dei redditi in esso prodotti attraverso una struttura fiscalmente stabile nel tempo>>⁴⁷.

Si tratta di un criterio di allocazione del reddito d'impresa rispetto al territorio in ragione del radicamento del contribuente su di esso⁴⁸. Secondo questa prospettiva la stabile organizzazione si presenta come una declinazione del più generale tema della soggettività tributaria⁴⁹.

Un'impresa estera può anche avere una stabile organizzazione in Italia ma non necessariamente la ricchezza generata è riconducibile alla medesima stabile organizzazione

⁴⁴ P. Boria, *L'individuazione della stabile organizzazione*, in Riv. Dir. Trib., 2014, fasc. 1, pag. 1.

⁴⁵ Vanni A., *La stabile organizzazione. Gli orientamenti della giurisprudenza dell'ultimo decennio*, estratto dal vol. 84, n°4 di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2013, pag. 721.

⁴⁶ M. Milani, *La stabile organizzazione nel sistema fiscale internazionale e interno*, in Fisco, 2005, n°22, pag. 1-3385 e M. Committeri e G. Scifoni, *La stabile organizzazione nell'ordinamento tributario nazionale*, in Fisco, 2004, n°5, pag. 1-687

⁴⁷ Fantozzi, *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2003.

⁴⁸ A. Fantozzi, *La Stabile organizzazione*, in Riv. Dir. Trib. 2013, fasc. 2, pag. 99.

⁴⁹ P. Boria, *L'individuazione della stabile organizzazione*, in Riv. Dir. Trib., 2014, fasc. 1, pag. 1 .

e non alla casa madre estera; questo dipenderà dalla portata interpretativa che verrà data di volta in volta alla nozione di stabile organizzazione, sempre nel rispetto del criterio di collegamento “reale” (fondato cioè sul principio dell’imposizione su base territoriale)⁵⁰.

Prima della Riforma fiscale, operata con il decreto legislativo 344/03, il nostro ordinamento tributario, pur facendo varie volte riferimento, sia in materia di imposte dirette che in materia di IVA, al concetto di stabile organizzazione, non ne aveva mai fornito una puntuale definizione. Caso per caso, occorreva individuarne le caratteristiche osservando le finalità tributarie per le quali l’individuazione veniva svolta (a seconda cioè se si trattava di imposte dirette o di IVA) e facendo comunque riferimento alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (in particolare al Modello di Convenzione OCSE).

L’art. 4 della Legge 80/2003 (c.d. legge delega per la riforma fiscale) ha previsto, al fine di garantire la competitività del nostro sistema produttivo nazionale, “l’introduzione nell’ordinamento italiano di una definizione della nozione stabile organizzazione sulla base dei criteri definibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni”.

La necessità di dare una definizione alla nozione di stabile organizzazione è giustificata, per ciò che riguarda le imposte dirette, dall’esigenza di circoscrivere gli ambiti e i criteri di tassazione dei soggetti non residenti operanti nel territorio dello Stato al fine di evitare il fenomeno della doppia imposizione.

1.11 MISURE PER EVITARE LA DOPPIA IMPOSIZIONE E I RIMEDI

In teoria, un sistema fiscale ottimale non dovrebbe impattare sulle scelte economiche dei contribuenti, nemmeno in ambito internazionale. Come si può comprendere, però, il fisco di ogni Paese non è mai perfettamente neutrale⁵¹.

C. Sacchetto e L. Alemanno⁵² sottolineano l’ardua soluzione del problema della limitazione della doppia imposizione. Le norme concorrenti sono da ricondursi a ordinamenti giuridici sovrani per cui gli effetti distorsivi possono essere eliminati soltanto parzialmente con norme di carattere interno; la via pattizia sembra la più efficace anche se più complessa.

⁵⁰ Vanni A., *La stabile organizzazione. Gli orientamenti della giurisprudenza dell’ultimo decennio*, estratto dal vol. 84, n°4 di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2013, pag. 723.

⁵¹ Uckmar V., Corasaniti G., Dè Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 104, sostengono che la neutralità del fisco di ogni paese non è attuabile per difficoltà tecniche nell’impianto di un sistema effettivamente tale, o per ragioni di politica fiscale che inducono il legislatore ad incentivare questa piuttosto che quella attività.

⁵² C. Sacchetto, L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 55.

L'adozione di un sistema di eliminazione/riduzione della doppia imposizione internazionale, è legato ad un principio di neutralità: il *capital ownership neutrality*. Secondo questo criterio il sistema fiscale non dovrebbe influenzare l'identità dei proprietari dell'impresa, in quanto la proprietà dell'impresa, si assume, incida sulla produttività. La finalità del *capital ownership neutrality* coincide, peraltro, con gli obiettivi del mercato unico europeo, dove le imposte non dovrebbero rappresentare un ostacolo all'integrazione e alla migliore allocazione del capitale.

La dottrina ritiene⁵³ inoltre, che affinché la norma sia direttamente applicabile è necessario che le disposizioni convenzionali siano complete negli elementi essenziali ovvero non devono necessitare di altre norme per poter essere applicate (*self-executing*).

I metodi individuati dai vari ordinamenti tributari per limitare la doppia imposizione si distinguono in due grandi categorie:

- Misure unilaterali: sono quelle adottate da ciascun ordinamento, con effetti limitati al suo interno, come la possibilità di detrarre l'imposta assolta all'estero dal tributo dovuto nel Paese di residenza, oppure la previsione di aliquote ridotte per i redditi di fonte estera;
- Misure bilaterali o multilaterali: sono quelle adottate attraverso attività di negoziazione tra più Stati e formalizzate mediante i trattati internazionali, denominati "convenzioni contro le doppie imposizioni", come il Modello OCSE, i cui effetti si producono direttamente all'interno dei singoli ordinamenti interessati.

I metodi utilizzati all'interno degli ordinamenti per evitare le doppie imposizioni sono (tra i più diffusi): il metodo dell'esenzione dei redditi prodotti all'estero (*exemption method*), il metodo del *foreign tax credit*, ovvero della detrazione dell'imposta assolta sui redditi prodotti all'estero, il metodo della deduzione dalla base imponibile delle imposte pagate all'estero (*deduction method*).

In particolare, il Modello OCSE prevede che lo Stato della residenza debba farsi carico di eliminare la doppia imposizione con il metodo della esenzione, disciplinato dall'art. 23 sezione A, o del credito d'imposta (art. 23, sezione B), e allo stesso tempo, lo Stato della fonte del reddito debba ridurre l'imposizione (sui redditi prodotti nel suo territorio).

Nello specifico:

- a) Il metodo del credito (*foreign tax credit*): Il metodo del credito d'imposta implica che lo Stato della residenza attribuisca, al contribuente residente, un credito

⁵³ C. Sacchetto, L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 15.

d'imposta per i redditi prodotti (e tassati) all'estero. Il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero può essere illimitato (o pieno) o limitato (o ordinario). Nel primo caso, lo Stato della residenza concede al contribuente un credito pari alle imposte versate nello Stato della fonte, senza alcuna limitazione. Nel secondo caso, la detrazione è concessa in misura pari alla quota d'imposta dovuta, nello Stato di residenza, sul reddito prodotto all'estero. I due tipi di credito d'imposta producono lo stesso risultato solamente nel caso in cui le aliquote, previste nei due Stati, siano le medesime. Al contrario, se l'ordinamento dello Stato alla fonte prevede aliquote maggiori di quelle applicate nello stato di residenza, la doppia imposizione è eliminata solo parzialmente.

Gli elementi di paragone sono pertanto l'imposta estera effettivamente applicata e l'imposta domestica calcolata sul reddito estero: tra le due viene riconosciuta quella di ammontare inferiore.

E' proprio attraverso questo metodo, che viene applicato il principio di *capital export neutrality*, secondo il quale tutti i redditi ovunque prodotti dal contribuente residente devono subire la stessa aliquota di prelievo. Tuttavia, questo non accade neppure in paesi che, come l'Italia, attuano il meccanismo del credito d'imposta, in quanto comunque questo meccanismo soffre di alcune limitazioni. Tra quelle più importanti possiamo ricordare che non tutte le imposte subite all'estero possono essere accreditate, come le ritenute alla fonte subite su dividendi che sono tassati in Italia mediante il meccanismo dell'imposizione sostitutiva⁵⁴.

- b) Il metodo dell'esenzione (*exemption method*): con il metodo dell'esenzione lo Stato della residenza non considera tassabili i redditi prodotti all'estero e contestualmente attribuisce allo Stato della fonte l'esercizio esclusivo della potestà impositiva⁵⁵. Vi sono due metodi di applicazione: il metodo dell'esenzione piena e il metodo dell'esenzione temperata dalla progressività. Se le aliquote non sono progressive, il reddito prodotto è escluso completamente dalla base imponibile. Con l'esenzione progressiva il reddito non viene tassato dallo Stato nel quale il soggetto è residente, ma è considerato nella determinazione dell'aliquota applicabile al reddito complessivo (la progressione non ha senso se le aliquote sono fisse).

L'applicazione del metodo dell'esenzione, ovviamente, comporta una rinuncia al

⁵⁴ Art. 18, primo comma, TUIR; DPR n° 600 del 1973.

⁵⁵ C. Garbarino, *Le convenzioni contro la doppia imposizione* a cura di Sacchetto e Alemanno in *Materiali di diritto tributario internazionale* Milano, 2002, pag. 55.

principio di eguaglianza e di capacità contributiva⁵⁶.

- c) Il Metodo della deduzione (*national neutrality*): Sebbene scarsamente impiegato, questo principio si accompagna alla deducibilità delle imposte assolute all'estero dalla base imponibile. Con ogni evidenza, questo sistema limita la convenienza dell'investimento all'estero rispetto a quelli domestici, in quanto a differenza del credito d'imposta, che riduce l'imposta netta, la deduzione riduce soltanto la base imponibile.

E' un metodo che, non eliminando la doppia imposizione, ha un'efficacia molto limitata ed è tuttora presente in alcuni sistemi, quale quello lussemburghese. Nell'ordinamento italiano era stato adottato in passato ai fini della previgente imposta sulle società.

Nell'ordinamento tributario italiano, fatte ovviamente salve le disposizioni degli accordi internazionali, il sistema previsto per evitare fenomeni di doppia imposizione da parte di ordinamenti concorrenti, è assicurato dalla norma contenuta nell'art. 165 del TUIR: <<Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione>>.

Nel nostro ordinamento, rifacendosi in generale anche alle convenzioni internazionali, viene adottato il cosiddetto *credito d'imposta ordinario*, anziché pieno.

L'istituto unilaterale italiano del credito d'imposta è concepito per il soggetto passivo residente: è lo Stato italiano di residenza a dover valutare la capacità contributiva del soggetto passivo nel suo insieme e, dunque, a dover considerare la sua personale condizione di appartenenza anche ad un'altra comunità statale, in ragione della quale è sottoposto ad un duplice prelievo fiscale⁵⁷.

Il credito d'imposta assunto nel nostro ordinamento si basa sui seguenti principi⁵⁸:

- il credito d'imposta consiste nella detrazione dalle imposte dovute in Italia delle imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti;
- il riconoscimento del credito d'imposta spetta nei limiti dell'imposta dovuta sul

⁵⁶Uckmar V., Corasaniti G., Dè Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 107.

⁵⁷ P. Tarigo, *Capacità contributiva e doppio d'imposta internazionale*, in Riv. Dir. Trib., 2011, fasc. 5, pag. 553.

⁵⁸ G. M. Conti, P. Costanzo, F. Novati, *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Milano, 2006, commento all'art. 165

reddito estero in Italia;

- la detraibilità delle sole imposte pagate a titolo definitivo;
- la determinazione della detrazione per singolo Paese.

ESEMPIO: La società X è residente nello Stato R e svolge la propria attività economica per mezzo di una stabile organizzazione nello Stato S. Gli utili di X sono assoggettabili a tassazione nello Stato R (secondo il principio della residenza), come pure nello Stato S (secondo il principio della fonte). In entrambi gli Stati si applica un'aliquota pari al 30%. I profitti tassabili annuali derivanti dall'attività economica svolta dall'impresa in ogni singolo Stato, R e S, sono pari a 100.

Caso A) Nessuna eliminazione della doppia imposizione

		imposta dovuta	utile al netto delle imposte
Base imponibile nello Stato S	100		
Imposta dovuta nello Stato S		30	70
Base imponibile nello Stato R (100+100)	200		
Imposta dovuta nello Stato R		60	140
Untile al netto delle imposte applicate in entrambi gli Stati: $200 - (30 + 60) = 110$			
Effettivo carico fiscale		45%	

Caso B) Metodo della deduzione

		Imposta dovuta	Utile al netto delle imposte
Base imponibile nello Stato S	100		
Imposta dovuta nello Stato S		30	70
Base imponibile nello Stato R (100+100)	170		
Imposta dovuta nello Stato R		51	149
Untile al netto delle imposte applicate in entrambi gli Stati: $200 - (30 + 51) = 119$			
Effettivo carico fiscale		40,5%	

Caso C) Metodo del credito

		Imposta dovuta	Utile al netto delle imposte
Base imponibile nello Stato S	100		
Imposta dovuta nello Stato S		30	70
Base imponibile nello Stato R (100+100)	200		
Imposta dovuta nello Stato R		60	
Credito riconosciuto nello Stato R per imposte pagate nello Stato S		-30	
Imposta netta dovuta nello Stato R		30	170
Untile al netto delle imposte applicate in entrambi gli Stati: $200 - (30 + 30) = 140$			
Effettivo carico fiscale		30%	

Caso D) Metodo dell'esenzione

		Imposta dovuta	Utile al netto delle imposte
Base imponibile nello Stato S	100		
Imposta dovuta nello Stato S		30	70
Base imponibile nello Stato R	100		
Imposta dovuta nello Stato R		30	70
Untile al netto delle imposte applicate in entrambi gli Stati: $200 - (30 + 30) = 140$			
Effettivo carico fiscale		30%	

1.12 LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

Le Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione sono uno strumento di politica internazionale tributaria necessario ad evitare il fenomeno per cui lo stesso presupposto sia soggetto due volte a tassazione in due diversi Stati.

Esse hanno l'obiettivo di regolare i rapporti tributari tra i soggetti che operano nei Paesi firmatari della convenzione e sono collegati quindi agli stessi, con lo scopo di evitare la tassazione del reddito sia nel Paese in cui questo è stato prodotto sia nel paese di residenza del soggetto che lo ha prodotto.

Tuttavia dobbiamo ricordare che oltre a evitare il rischio della doppia imposizione, esse hanno l'obiettivo di prevenire l'evasione fiscale e l'elusione fiscale, mediante l'individuazione di procedure per consentire lo scambio di informazioni e favorire la mutua assistenza tra le amministrazioni fiscali degli Stati contraenti. L'obiettivo di reprimere l'evasione non è tra le funzioni primarie delle convenzioni, in quanto gli interessi repressivi

degli Stati contraenti non sono sempre convergenti; tuttavia l'esigenza repressiva è una diretta conseguenza del collegamento che si instaura tra due Stati in materia di prelievo sul reddito, attuato mediante la stipulazione del trattato.

La terza funzione delle Convenzioni è la risoluzione delle controversie: spesso nascono problemi interpretativi e applicativi della Convenzione da parte dei soggetti incaricati di tale operazione e viene quindi disciplinato dalle norme stesse della Convenzione in materia di procedure amichevoli o arbitrato.

Le tre funzioni di cui si è parlato convergono nel generale obiettivo di coordinare le politiche estere degli Stati firmatari in materia economica. In effetti, i trattati contro la doppia imposizione si propongono di creare una guida e una (limitata) garanzia per quanto riguarda il trattamento fiscale al quale verrà subordinato un investitore su uno Stato estero, nonché sviluppare relazioni fiscali tra i due Stati contraenti.

Secondo la dottrina più autorevole, le convenzioni contro le doppie imposizioni (in particolare il Modello OCSE e il relativo Commentario) vengono ritenute *soft law*. Nel campo internazionale con tale termine si indicano gli atti e i fatti, i principi e le norme sociali ed etiche che hanno ad oggetto relazioni internazionali e che non costituiscono formalmente fonti del diritto internazionale, né fonti del diritto impositivo interno ma che tuttavia acquisiscono effetti giuridici ai sensi dell'art. 38 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia⁵⁹. Anche C. Sacchetto⁶⁰ definisce il Modello OCSE una "raccomandazione" agli Stati aderenti, la quale non è vincolante, ma dirige gli Stati sull'atteggiamento da adottare.

Per quanto concerne il nostro ordinamento interno, dobbiamo tener presente che le norme convenzionali non prevalgono sulle norme interne, quando queste ultime risultano più favorevoli al contribuente, come recita l'art. 169 del TUIR: "Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione". Questo perché, si ritiene che, la norma convenzionale abbia carattere speciale con obiettivi di agevolare il contribuente, quindi non può essa stessa portare ad un trattamento meno favorevole per il contribuente.

Gli accordi internazionali contro le doppie imposizioni si classificano, tendenzialmente, in due categorie:

- quelli a contenuto sostanziale, finalizzati a regolamentare, ripartendole, le potestà

⁵⁹Uckmar V., Corasaniti G., Dè Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 51.

⁶⁰C. Sacchetto, L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 16.

impositive degli Stati contraenti;

- quelli a contenuto procedurale, destinati, oltre che agli scopi visti sopra, a disciplinare l'aspetto amministrativo per l'accertamento e la riscossione dei tributi.

Di solito le Convenzioni adottate a livello internazionale si configurano ad uno schema tipico, suddiviso in:

- a) articoli introduttivi: disciplinano i presupposti di applicazione della Convenzione e riguardano specificatamente le persone, le imposte, i territori;
- b) criteri di localizzazione e di imposizione del reddito e del patrimonio;
- c) eliminazione delle doppie imposizioni, al fine di evitare le conseguenze negative di questo fenomeno
- d) disposizioni finali;
- e) i protocolli: scambi di lettere dove si formalizzano i risultati di discussioni e trattative ritenute meno importanti o che riguardano solo uno dei due Stati contraenti o che per altre ragioni si decidono di escludere dalla Trattato.

1.13 IL MODELLO OCSE

In materia di doppia imposizione, l'OCSE, nel 1963, ha introdotto un modello convenzionale adottato dalla maggioranza degli Stati, integrato da un commentario che contiene una serie di regole che forniscono indicazioni di carattere interpretativo (spesso si preoccupano di chiarire il significato di alcune espressioni) e di orientamento per la stipula dei singoli Trattati e la soluzione delle relative problematiche.

Esso è periodicamente rivisitato ed integrato; rappresenta, nelle attività di redazione e negoziazione dei trattati bilaterali, il punto di riferimento per tutti gli Stati membri e, spesso, anche per i Paesi non aderenti all'Organizzazione.

Si tratta di un Modello di Convenzione astratto, che non costituisce di per sé fonte del diritto e che suggerisce scelte di compromesso⁶¹. Tuttavia, è da rimarcare l'importanza del Modello in questione per essere uno strumento neutrale, spendibile dai vari Stati senza che il terreno pattizio sia occasione per l'esercizio di politiche di supremazia negoziale ed economica.

⁶¹ C. Garbarino in *Materiali di diritto tributario internazionale* di C. Sacchetto e L. Alemanno, IPSOA, 2002, pag.60.

Non è comunque da dimenticare che in passato, in alcuni casi, la giurisprudenza⁶² ha disconosciuto il valore del Commentario, rilevandone il “valore non normativo” ed evidenziando che esso stesso varrebbe, al più, come una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti all’OCSE.

Tuttavia questa affermazione non trova sostegno visto che, sia il Modello OCSE che il Commentario, sono oggetto di raccomandazioni da parte del Consiglio dell’OCSE; ne consegue che, a meno che non vi siano formulate riserve rispetto al Modello oppure osservazioni rispetto al Commentario, cioè non vi siano ragioni particolari per non adeguarsi al Modello, uno Stato membro dell’OCSE non potrebbe rinnegare il contenuto, né attuare un’applicazione divergente della disposizione convenzionale.

Inoltre, sotto il profilo interpretativo, detto documento ha innegabilmente una funzione assai rilevante sotto il profilo della ricostruzione dei concetti e dei termini contenuti nella convenzione bilaterale per evitare le doppie imposizioni.

Andiamo ora a dare un’analisi sulla struttura formale e contenutistica:

il capitolo I del Modello OCSE va ad illustrare i presupposti di applicazione della Convenzione. Essa va applicata a tutte le persone fisiche e giuridiche residenti in uno dei due Stati contraenti (art. 1) e a tutte le imposte espressamente indicate nella Convenzione o a quelle analoghe che si aggiungeranno in futuro (art. 2).

Il capitolo 2 fa invece riferimento ad alcune definizioni generali, come ad esempio quella di persona (art. 3), di domicilio fiscale (art. 4) e quella di stabile organizzazione (art. 5).

Il capitolo 3 del Modello indica le norme specifiche che disciplinano le varie fattispecie andando così ad individuare diverse categorie come l’attività d’impresa (art. 7), l’attività d’impresa agricola e forestale (art. 6), l’attività di lavoro autonomo (art. 14) e l’attività di lavoro dipendente (art. 15). Successivamente, svolge un’analisi più analitica sui redditi di godimento di un capitale: dividendi (art. 10), interessi (art. 11) e royalties (art. 12). Per quanto riguarda le plusvalenze hanno redditi relativi a: patrimonio immobiliare (art. 13, comma 1), beni strumentali di una stabile organizzazione (art. 13, comma 2), beni strumentali del trasporto marittimo o aereo (art. 13, comma 3), e tutti i beni patrimoniali non inclusi nelle ipotesi precedenti (art. 14, comma 4).

Vi è, infine, una norma di chiusura relativa a tutte le tipologie di reddito non comprese nelle altre disposizioni specifiche della Convenzione (art. 21).

⁶² M. Cerrato, La rilevanza del commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali, in Riv. Dir. Trib., 2009, fasc. 1, pag. 11.

Dobbiamo tener a mente che sotto il profilo sostanziale, il Modello OCSE attribuisce la potestà impositiva tra gli Stati contraenti secondo diversi criteri di collegamento; ad esempio i redditi d'impresa sono imponibili nello Stato in cui l'impresa ha la sede, salvo che abbia nell'altro Stato una stabile organizzazione; per i redditi da lavoro autonomo vale la stessa disciplina vista per i redditi d'impresa; i redditi di lavoro dipendente risultano imponibili nello Stato in cui il lavoro viene prestato. Se però il lavoratore residente in uno dei due Stati contraenti presta lavoro solo in via transitoria, ossia meno di 183 giorni nel corso del periodo d'imposta, nel territorio dello Stato, la potestà impositiva resta attribuita allo Stato di residenza.

Questi sono solo degli esempi, tenendo poi presente che per ogni fattispecie sarà necessario entrare nello specifico e valutare tutte le condizioni necessarie per l'applicazione delle imposizioni.

CAPITOLO 2: LA STABILE ORGANIZZAZIONE NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO DOMESTICO E NELLE CONVENZIONI BILATERALI

SOMMARIO: 2.1 INTRODUZIONE – 2.2 LA STABILE ORGANIZZAZIONE NEL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE – 2.2.1 LA SEDE D’AFFARI – 2.2.2 LA STABILITA’ – 2.2.3 LA STRUMENTALITA’ TRA L’INSTALLAZIONE E L’ATTIVITA’ D’IMPRESA - 2.3 ATTIVITA’ CHE GENERANO STABILE ORGANIZZAZIONE – 2.4 ATTIVITA’ AUSILIARIE ALLA STABILE ORGANIZZAZIONE – 2.4.1 ESPOSIZIONE DI BENI PRESSO UNO STAND O UNA FIERA – 2.5 LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE - 2.5.1 L’AGENTE DIPENDENTE – 2.5.2 L’AGENTE INDIPENDENTE – 2.6 LA STABILE ORGANIZZAZIONE NEL TUIR.

2.1 INTRODUZIONE

La nascita del concetto di stabile organizzazione risale al 1920 circa ed il primo contributo alla sua precisazione si deve alla Società delle Nazioni che, spinta dall’esigenza di stimolare il commercio internazionale, cercò di elaborare istituti in grado di identificare i casi in cui un insediamento produttivo all’intero di uno Stato estero era da ritenersi sorto ed operante come attività d’impresa⁶³.

Fin da subito, il significato di “stabile organizzazione” fu il nesso fondamentale su cui si basa il compromesso fra lo Stato della fonte e quello della residenza ai fini della reciproca ripartizione dei redditi transazionali; tutte le Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni, conformi ai modelli dell’OCSE e dell’ONU, consentono allo Stato della fonte di sottoporre a tassazione i redditi d’impresa a condizione che gli stessi siano prodotti mediante una stabile organizzazione ivi situata.

Il nostro ordinamento, prima dell’introduzione dell’art. 162 del TUIR, pur facendo riferimento al concetto di stabile organizzazione in diverse disposizioni normative, non forniva una puntuale definizione della stessa, per cui l’individuazione delle caratteristiche che la contraddistinguevano avveniva avendo riguardo alle finalità per le quali il riferimento veniva fatto (es, ai fini delle imposte dirette o ai fini Iva) e tenendo presente le

⁶³ F. Bulgarelli, *La resistibile immedesimazione tra stabili organizzazioni occulte e soggetti passivi dell'imposta sul reddito*, in Riv. Dir. Trib., 2011, fasc. 12, pag. 197.

ipotesi accolte nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dallo Stato italiano con gli Stati esteri, convenzioni che si rifanno in gran parte allo schema predisposto dall'OCSE.

Tuttavia, l'assenza nel nostro ordinamento di una definizione precisa ha provocato diversi problemi per gli operatori non residenti che si sono trovati in alcuni casi ad assistere a situazioni nelle quali per un Paese non coperto da una Convenzione il trattamento dei contribuenti in esso residenti era più favorevole di quello riservato ai contribuenti appartenenti ad un Paese coperto da una Convenzione⁶⁴.

Con l'art. 4, comma 1, lettera a, della legge 80/2003, venne previsto che fosse introdotta la << [...] definizione della nozione di Stabile Organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni [...] >> di ispirazione OCSE, e così, il 1° gennaio 2004, entrò in vigore l'art. 162 del TUIR che definisce esplicitamente i presupposti e i criteri perché venga verificata l'esistenza di una Stabile Organizzazione.

La riforma del 2004 ha voluto valorizzare le nuove condizioni che il mercato europeo, senza adeguati modelli d'armonizzazione o di coordinamento dell'imposizione societaria, offriva agli ordinamenti nazionali, per incentivare l'insediamento nazionale con regimi fiscali differenziati ed economicamente convenienti⁶⁵.

Nel passato, la mancanza nel nostro ordinamento di una definizione di stabile organizzazione ha creato spesso problemi interpretativi ed applicativi, generando contenziosi con le Autorità fiscali competenti, soprattutto in tutti quei casi in cui non si rendeva applicabile una Convenzione contro le doppie imposizioni⁶⁶.

Tuttavia, il legislatore ha delineato le principali novità connesse alla nozione domestica di stabile organizzazione, ma non può non notarsi che detta definizione è arrivata quando ormai si attribuiva notevole importanza interpretativa al Commentario del Modello OCSE⁶⁷. Peraltro egli ha adottato una soluzione di compromesso per essersi rifatto in parte alla definizione convenzionale e, per altri aspetti, discostandosi in modo considerevole.

Certo è che la materia relativa alla definizione del concetto di stabile organizzazione è molto complessa ed è destinata a rimanere tale a causa delle sempre più varie ed articolate modalità di organizzazione internazionale delle imprese multinazionali, nonché delle

⁶⁴ A. Stesuri, *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, in *Fisco*, 2005, n°17, pag. 1-2588.

⁶⁵ A. Di Pietro, *La nuova disciplina ired: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, fasc. 5, pag. 593.

⁶⁶ F. Grammatico, *La definizione di stabile organizzazione secondo la riforma fiscale*, in *Fisco*, 2004, n° 4, pag. 1-550.

⁶⁷ U. La Commara, *La nozione di stabile organizzazione secondo l'OCSE e nella legislazione fiscale interna*, in *Fisco*, 2007, n°4, pag. 2-447.

esperienze maturate in merito alle problematiche riscontrate dai Paesi membri in sede di applicazione dei trattati; inoltre, vi è chi⁶⁸ sostiene che la materia sia rimasta poco studiata, non solo per quanto concerne la questione sulla natura localizzatoria o qualificatoria (di reddito d'impresa) della stabile organizzazione ma, soprattutto, è rimasto poco indagato il tema relativo alla classificazione nella categoria del reddito d'impresa dei proventi prodotti in Italia da parte di società non residenti e prive di stabile organizzazione.

Tuttavia, si può comunque affermare che, in generale, il concetto di stabile organizzazione viene utilizzato per determinare il diritto di uno Stato contraente di assoggettare a tassazione gli utili di un'impresa avente sede nell'altro Stato contraente⁶⁹.

Vediamo dunque nello specifico come si può identificare la fattispecie di stabile organizzazione.

2.2 LA STABILE ORGANIZZAZIONE NEL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE

Come si può evincere dall'articolo 7 del Modello OCSE, la stabile organizzazione rappresenta il fondamento del collegamento territoriale che giustifica l'imposizione (anche) alla fonte dei redditi derivanti dalle attività d'impresa.

Per verificare se un'entità estera riconducibile ad una società italiana possa essere qualificata come "stabile organizzazione" occorrerà fare riferimento prima di tutto alla definizione di "stabile organizzazione" contenuta nella Convenzione contro le doppie imposizioni (Modello OCSE). In particolare, ai fine degli effetti fiscali, si dovrà accertare se sussistano tutti i requisiti affinché si possa configurare una stabile organizzazione.

Il riferimento è all'art. 5, del modello di Convenzione OCSE che definisce la stabile organizzazione "una sede fissa d'affari mediante cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività" (la c.d. *permanent establishment*). Secondo il commentario per sede fissa deve intendersi, "any premises, facilities or installation" ovvero, ogni spazio a disposizione per l'esercizio dell'attività imprenditoriale, non rilevando il titolo giuridico che attribuisce all'impresa il diritto di utilizzare detto spazio (proprietà, locazione, usufrutto, ecc.) bensì la

⁶⁸ L. Perrone, *Reddito d'impresa si società non residenti prive di stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2014, 1 (commento alla normativa).

⁶⁹ P. Valente, *Attribuzione del reddito alla stabile organizzazione: il Rapporto OCSE del 2010*, in *Fisco*, 2010, n° 43, pag. 1-7000.

strumentalità della sede fissa allo svolgimento dell'attività d'impresa.

Affinché si concretizzi una stabile organizzazione occorre dunque l'esistenza di una installazione fissa in senso tecnico (locali, materiali, attrezzature, ecc.) e l'esistenza di una attività d'impresa esercitata per mezzo di tale installazione fissa⁷⁰; secondo P. Boria⁷¹ i tratti essenziali sono riconducibili alla sussistenza di una "organizzazione di attività", da intendersi come presenza di un assetto organizzativo caratterizzato dall'idoneità a pianificare e determinare in maniera autonoma l'attività da svolgere, anche solo parzialmente, secondo un programma di impresa stabile e durevole nel tempo.

In particolare dalla fonte normativa OCSE, e più precisamente dal Commentario al Modello di convenzione, si evince che si può configurare una stabile organizzazione qualora risultano soddisfatti i seguenti requisiti:

- *La sede d'affari*: Requisito oggettivo, ovvero esistenza di una sede d'affari, ossia di uno spazio circoscritto in cui viene esercitata l'attività;
- *La fissità*: Requisito soggettivo, ossia la stabilità della sede d'affari, intesa sia livello spaziale (il Commentario specifica che la fissità "implica un legame tra sede di affari e un punto geografico specifico") che a livello temporale in quanto la sede d'affari non deve avere natura puramente temporanea;
- *La strumentalità fra la stabile organizzazione e l'attività dell'impresa estera*: Requisito funzionale in modo che vi sia riconducibilità dell'attività a quella dell'impresa.

2.2.1 LA SEDE D'AFFARI

La definizione di stabile organizzazione si apre facendo riferimento ad una sede di affari, senza indicare le caratteristiche economiche e strutturali di quest'ultima.

Tuttavia il Commentario chiarisce questi aspetti. Esso definisce che una sede d'affari può consistere in ogni tipo di edificio, struttura o installazione che sia utilizzato per lo svolgimento anche non esclusivo dell'attività d'impresa; la disponibilità di un edificio non viene ritenuta condizione necessaria, perché la sede d'affari potrebbe anche coincidere con lo spazio utilizzato dall'impresa per lo svolgimento della propria attività⁷².

⁷⁰ C. Sacchetto, L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 98.

⁷¹ P. Boria, *L'individuazione della stabile organizzazione*, in Riv. Dir. Trib., 2014, fasc. 1, pag. 1.

⁷² Par. 4 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE. Conseguentemente, una sede d'affari può configurarsi anche quando l'attività non richieda per sua natura la disponibilità di un edificio oppure sia, di fatto, condotta

Ricordiamo che essa deve avere autonoma capacità produttiva di reddito che può essere anche solo potenziale, tanto che la stabile organizzazione potrebbe agire anche in perdita⁷³. Inoltre il Commentario sancisce l'irrelevanza del titolo giuridico in base al quale la sede d'affari viene utilizzata dall'impresa estera⁷⁴; ciò che rileva è che la sede d'affari sia di fatto a disposizione dell'impresa (*power of disposition test*) e soprattutto che i locali appartenenti a terzi siano messi a costante disposizione dell'impresa estera, sancendo così l'irrelevanza di fattispecie in cui l'utilizzo venga concesso in maniera soltanto estemporanea.

Il Commentario inoltre afferma che una stabile organizzazione può sussistere anche quando l'attività d'impresa sia svolta principalmente attraverso attrezzature automatiche che necessitano di personale soltanto per la loro installazione, controllo e manutenzione⁷⁵. L'irrelevanza dell'elemento umano costituisce il punto fondamentale del tema del commercio elettronico. L'OCSE ha precisato che la questione della configurabilità della stabile organizzazione nel settore del commercio elettronico si pone soltanto in relazione all'impresa che svolge la propria attività mediante un server da essa posseduto o affittato; viceversa, se l'impresa si limita a pagare ad un Internet Service Provider un corrispettivo per ospitare un sito web, non è configurabile come una stabile organizzazione dal momento che il sito rappresenta soltanto il frutto dell'applicazione di un software⁷⁶.

2.2.2 LA STABILITA'

La caratteristica della "fissità" per la determinazione di una stabile organizzazione ha in sé sia il requisito della fissità spaziale, sia quello della permanenza temporale, che nel complesso viene definito⁷⁷ come rapporto oggettivo tra l'installazione e il luogo dove tale struttura organizzativa opera la sua dinamica d'impresa.

Il primo, concerne al collegamento tra l'installazione e uno specifico luogo geografico. Identificare l'installazione con un luogo fisico comporta che questa manifesti un legame particolare con il luogo materiale in cui è situata: dovrà essere quindi garantito che

senza l'utilizzo di un edificio, come nel caso di attività svolte in un'area pubblica adibita regolarmente allo svolgimento di un mercato.

⁷³ Specificazione avanzata da Uckmar V., Corasaniti G., Dè Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 62.

⁷⁴ Ad esempio può consistere nella piena proprietà acquisita mediante la vendita, può essere un diritto di godimento o un contratto di comodato.

⁷⁵ Par. 10 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

⁷⁶ Par. 42.1 e 42.2 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

⁷⁷ M. Milani, *La stabile organizzazione nel sistema fiscale internazionale e interno*, in Fisco, 2005, n°22, pag. 1-3385.

l'installazione rimanga ferma nello spazio (*location test*), che attenzione, non significa che venga fissata materialmente al suolo.

Infatti, con riferimento alle attività itineranti quali ad esempio, quelle di un circo equestre, la dottrina tende ad escludere la configurabilità di una sede d'affari avente il carattere della fissità, anche se in passato, dai lavori preparatori dell'OCSE emerge che la nozione di "sede fissa" comprendeva anche tutte le installazioni che per loro natura erano destinate ad essere spostate.

Inoltre abbiamo detto che il concetto di stabile organizzazione include anche la permanenza temporale, che non comporta una continuità dell'utilizzo nel tempo, ma è sufficiente che si verifichi un impegno regolare dal punto di vista temporale.

Infatti non viene richiesta una durata minima, ma solo una certa stabilità; l'attività può essere anche stagionale, ma non occasionale.

Il luogo dove si situa (stabilmente) la sede d'affari deve essere nella disponibilità effettiva del soggetto, e tale disponibilità deve protrarsi per un periodo di tempo sufficiente ai fini dell'integrarsi del requisito della permanenza temporale.

Il Commentario dà per scontato che la fissità della sede d'affari implica un'idea di permanenza, chiarendo che una stabile organizzazione esiste soltanto a condizione che la sede d'affari non abbia una natura puramente temporanea⁷⁸⁷⁹.

Le interruzioni temporanee dell'attività non determinano l'estinzione della stabile organizzazione, piuttosto la mera durata temporale acquisisce per contro rilievo ai fini della determinazione della stabilità, in quanto quest'ultima va rapportata, caso per caso, alla intenzionalità, ovvero alla effettività, a seconda della prevalenza concreta di ognuno di questi due requisiti⁸⁰. Il Commentario non si esprime in merito alla nozione di "temporanea interruzione", né si pronuncia sulla rilevanza della frequenza delle interruzioni; queste questioni possono essere in parte risolte rifacendosi alle interruzioni dei cantieri di costruzione⁸¹.

Interessante è l'importanza che assume il requisito della intenzionalità per qualificare l'esistenza della stabile organizzazione quando l'installazione, posta in essere per finalità

⁷⁸ Par. 6 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

⁷⁹ E' interessante notare che la giurisprudenza italiana, in relazione ad una fattispecie in cui non era applicabile nessuna convenzione bilaterale, ha sottolineato che la temporaneità di un'attività d'impresa non escludeva la stabilità dell'organizzazione nel territorio italiano poiché "l'organizzazione può essere apprezzata, quanto al requisito della stabilità, con riferimento all'entità dell'iniziativa da realizzare".

⁸⁰ Par. 6 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

⁸¹ Interruzioni di carattere fisiologico, in quanto ordinariamente rientranti nei rischi di una particolare impresa, sono irrilevanti e non fanno venire a meno la stabile organizzazione, purché l'impresa riprenda la propria attività nella medesima sede d'affari.

non temporanee, duri di fatto solamente per un periodo ridotto (anche breve) a causa della particolare natura dell'attività impiantata o a seguito della prematura liquidazione della stessa. Viene precisato, inoltre, che le circostanze di fatto prevalgono sull'elemento intenzionale quando l'impresa abbia assunto una durata eccedente rispetto a quella che l'imprenditore si era prefissato: in tal caso la sede fissa d'affari dovrà essere considerata quale stabile organizzazione con effetto retroattivo (cd. *Look back recharacterisation rule*)⁸².

L'importanza della durata effettiva della sede d'affari pone il problema dell'individuazione del momento a decorrere dal quale la stabile organizzazione inizia e cessa di esistere. Il Commentario precisa che una stabile organizzazione comincia ad esistere non appena l'impresa comincia a svolgere la propria attività mediante una sede fissa d'affari⁸³. Inoltre il Commentario distingue tra attività di predisposizione della sede d'affari e quelle di preparazione dell'attività. Solo l'inizio di quest'ultime attività è rilevante ai fini di individuare il giorno a decorrere dal quale la stabile organizzazione comincia la propria esistenza; al contrario il tempo necessario all'allestimento è del tutto irrilevante, infatti attività che servono a predisporre l'installazione stessa non sembrano rientrare tra le attività ausiliarie che si vedranno nei successivi paragrafi⁸⁴.

Il Commentario specifica che la stabile organizzazione cessa di esistere con l'alienazione della sede fissa d'affari o con la cessazione delle attività che venivano svolte mediante la medesima sede.

2.2.3 LA STRUMENTALITA' TRA L'INSTALLAZIONE E L'ATTIVITA' D'IMPRESA

Il terzo requisito è l'esistenza di una connessione tra l'installazione esistente nello Stato e l'attività dell'impresa.

In pratica, attraverso la stabile organizzazione si deve rilevare uno svolgimento dinamico di attività imprenditoriali che siano connesse e considerate strumentali alle operazioni compiute dall'impresa non residente.

Tuttavia, non è necessario che si tratti delle medesime attività, ma è sufficiente un contributo in forma globale alla realizzazione dell'oggetto dell'impresa. Si parla infatti di

⁸² Par. 6 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

⁸³ Par. 11 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

⁸⁴ M. Del Giudice, *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in Fisco, 2008, n°45.

effettività della sede fissa in relazione al concreto svolgimento da parte della casa madre delle attività d'impresa (*business connection test*).

Teniamo presente che l'attività dev'essere comunque autonoma rispetto a quella svolta dalla casa madre; l'espressione “per mezzo del quale [...] esercita [...] la sua attività sul territorio dello Stato” deve essere intesa in senso ampio, e può svolgere in pratica anche un'attività complementare o diversa da quella svolta negli uffici della casa madre.

E' comunque opportuno precisare che la stabile organizzazione deve pur sempre costituire lo strumento per l'esercizio di un'attività, anche dove quest'ultima non comporti l'uso di particolari energie o non comporti l'esercizio di particolari capacità imprenditoriali. Di conseguenza, ad esempio, l'impresa residente in uno Stato la quale si limiti ad affittare immobili situati in un altro Stato senza svolgervi o coordinare tale attività di locazione per il tramite di una sede fissa d'affari, non disporrà di una stabile organizzazione in quello Stato, né tantomeno quest'ultimo potrà sostenere che la stabile organizzazione dell'impresa estera sia rappresentata dagli immobili situati al proprio interno⁸⁵.

Il Modello di Convenzione OCSE elenca inoltre una serie di c.d. “fattispecie positive” e “fattispecie negative”, cioè di casi per i quali non può riscontrarsi o può riscontrarsi l'esistenza di una stabile organizzazione ai fini impositivi individuando (o non individuando) la c.d. “stabile organizzazione materiale”⁸⁶ o la c.d. “stabile organizzazione personale”⁸⁷ (per le specifiche delle quali, si rimanda ai paragrafi successivi).

Dobbiamo ricordare che, anche nei casi indicati come ipotesi di stabili organizzazioni, è corretto prima di tutto verificare la sussistenza dei requisiti di cui al comma 1, sopra descritti.

Ricordiamo, che il Modello OCSE, rappresenta il modello di riferimento a cui tutti gli Stati si ispirano nella stipulazione dei trattati bilaterali.

Scopo del Modello è proprio quello di fornire criteri per ripartire la potestà impositiva transazionale. In particolare la verifica dell'esistenza delle condizioni caratterizzanti la stabile organizzazione deve essere effettuata di volta in volta considerando le due società (controllata e controllante) singolarmente ovvero partendo dalla finzione che tra le due società non esista alcun apporto di controllo.

⁸⁵ Lo stesso principio sarà confermato dal par.8 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE. Conseguentemente, i proventi derivanti dagli immobili saranno imponibili quali “redditi immobiliari” nello Stato della fonte sulla base dell'art. 6 del Modello di Convenzione OCSE, e non come “utili delle imprese” di cui all'art. 7 del Modello stesso.

⁸⁶ Individuata dai paragrafi da 1 a 4, dell'art. 5, Modello OCSE.

⁸⁷ Individuata dai paragrafi 5 e 6, dell'art. 5, Modello OCSE.

Al fine di definire il reddito prodotto da una stabile organizzazione, quest'ultima deve determinare separatamente il proprio reddito, redigendo un autonomo bilancio indipendente da quello della casa madre, determinando il reddito seguendo le disposizioni in vigore concernenti il reddito d'impresa.

Si parla di “forza attrattiva della stabile organizzazione”⁸⁸, con la quale si designa la regola stabilita dall'art. 152, comma 1 del TUIR, ossia che il reddito complessivo delle società e degli enti non commerciali non residenti è determinato secondo i principi del reddito d'impresa “sulla base di un conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia”. In altri termini, la tassazione avviene come se la stabile organizzazione fosse un'entità autonoma, distinta dalla più vasta organizzazione di cui è parte.

E' importante citare anche l'approccio metodologico che sembra essere largamente diffuso in dottrina⁸⁹: la verifica dell'esistenza o meno di una stabile organizzazione deve procedere per gradi, attraverso una serie di test, a ciascuno dei quali corrisponde ad un passaggio del citato articolo 5 del Modello OCSE, che è strutturato secondo un ordine logico ben preciso. Innanzitutto bisogna valutare se le condizioni generali del primo paragrafo siano realizzate; in caso affermativo si analizzano le disposizioni dei paragrafi 2 e 4 che contengono la lista di esempi di stabile organizzazione, esaurendo così l'esame della cosiddetta *basic rules*. Al contrario, per escludere la configurabilità di una S.O. occorre ritenere inapplicabili i successivi paragrafi 5 e 6.

2.3 ATTIVITA' CHE GENERANO STABILE ORGANIZZAZIONE

Una volta individuate le regole base della stabile organizzazione dobbiamo passare ad analizzare le specificazioni incluse nei paragrafi dal 2 al 4 del Modello OCSE. La presenza di un'elencazione all'interno dell'art. 5 è una caratteristica che deriva dal primo Modello di Convenzione predisposto dalle Società delle Nazioni, dove l'esemplificazione serviva a dare contenuto alle caratteristiche che dovevano presentare le stabili organizzazioni con prevalenza dell'elemento materiale, in assenza di una definizione generale esplicita.

⁸⁸ L. Tosi, R. Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2009, pag. 69.

⁸⁹ A. Santi, *I lineamenti della stabile organizzazione materiale*, in *Fisco*, 2004, n°22, pag. 1-3363.

Il paragrafo 2 dell'art. 5 del Modello di convenzione OCSE definisce in maniera particolareggiata le fattispecie che possono ricondursi a una stabile organizzazione.

In particolare comprende:

- a) Una sede di direzione, cioè una sede dove vengono esercitate le attività manageriali ovvero le attività di direzione dell'impresa, anche se tale sede non costituisce il centro decisionale dell'impresa stessa, purché le attività svolte siano di carattere manageriale e le decisioni prese siano di importanza rilevante e significativa per l'impresa;
- b) Una succursale, cioè una sede distaccata dipendente dall'impresa estera dal punto di vista legale ma indipendente dal punto di vista economico commerciale;
- c) Un ufficio
- d) Un'officina
- e) Un laboratorio
- f) Una miniera o un giacimento petrolifero o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali;
- g) Un cantiere di costruzione o montaggio ma solo se questo ha una durata superiore a 12 mesi.

Ricordiamo⁹⁰, che sia il Commentario al Modello OCSE del 1963, sia quello derivante dalle modifiche del 1977, affermano che la lista delle esemplificazioni non è tassativa, ovvero questi esempi non esauriscono tutte le ipotesi di elencazione di sede d'affari, piuttosto questo elenco è suscettibile di essere allargato ad ipotesi ulteriori. Pertanto la lista non può essere usata come strumento per sottrarsi dalle pretese impositive degli Stati.

Anche il nostro articolo 162 del TUIR, ricalcando la struttura del Modello OCSE, inserisce una elencazione di installazioni che suggeriscono stabile organizzazione, a meno che, come risulta dall'ultimo comma dello stesso articolo, non vengano esercitate attività aventi natura preparatoria od ausiliaria.

Sede di direzione

Una sede di direzione è considerata stabile organizzazione soltanto se è dotata del carattere della fissità, inteso sia in senso geografico, sia in senso temporale (come abbiamo visto sopra). Al contrario, il mero svolgimento temporaneo di funzioni direttive da un

⁹⁰ Come sottolinea M. Cerrato nel paragrafo "La definizione di stabile organizzazione nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni" dentro *Materiali di diritto tributario internazionale*, a C. Sacchetto, L. Alemanno, Milano, 2002, pag. 110.

determinato luogo, o lo svolgimento di tali funzioni da luoghi diversi non potrebbe far considerare tali sedi d'affari come stabili organizzazioni.

Per quanto riguarda il "tipo" di attività necessaria a configurare una stabile organizzazione, la locuzione "sede di direzione" implica che vengano esercitate attività di direzione dell'impresa e attività aventi carattere manageriale, si veda infatti la definizione inglese "*place of management*". Non è tuttavia necessario che in essa vengano prese tutte le decisioni più importanti, saremmo altrimenti, nel diverso concetto di "sede di direzione effettiva" o *head office*, concetto che viene utilizzato nel Modello OCSE al fine di dirimere i casi di doppia residenza delle persone giuridiche per individuare lo Stato avente potestà impositiva relativamente alle imprese di navigazione marittima ed aerea.

In sostanza, può affermarsi⁹¹ che la sede di direzione è il luogo in cui vengono adottate decisioni che hanno rilevanza per l'attività dell'impresa e tale decisioni possono investire un solo comparto dell'impresa o anche più comparti, per cui può verificarsi che l'impresa stessa abbia più sedi di direzione allocate in posti diversi o, perché no, in Stati diversi (ad esempio, sede di direzione finanziaria, commerciale o tecnica).

Inoltre il Commentario⁹² chiarisce che affinché si abbia una sede di direzione è sufficiente che l'attività venga svolta da strutture aventi dimensioni minime, e che in quanto tali, non sarebbero identificabili con la nozione di "ufficio" che vedremo in seguito.

Succursale

Per quanto riguarda la succursale (dall'inglese *branch*), la nozione è stata per lungo tempo assimilata a quella di stabile organizzazione, concetto assai diffuso e ben conosciuto dalle legislazioni dei vari ordinamenti. Si tratta di un "segmento" di un'impresa, una sua parte fisicamente e territorialmente distaccata dalla sede, avente una certa indipendenza sotto il profilo economico-commerciale.

In Italia, il concetto (cui si fa riferimento nella prassi anche con il termine di filiale) tendeva ad essere identificato con quello di "sede secondaria con rappresentanza stabile" previsto dagli articoli 2197 e 2506 del Codice Civile. Queste disposizioni prevedono l'obbligo d'iscrizione al registro delle imprese e l'assoggettamento alle disposizioni del nostro ordinamento per le sedi secondarie.

Questa parificazione di concetti è stata in parte superata nel 1987, con la sentenza della

⁹¹ M. Del Giudice, *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in Fisco, 2008, n°45.

⁹² Par. 13 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

Corte di Cassazione, nella quale si afferma che <<...le succursali o sedi secondarie, previste dall'art. 2506 c.c. [...] costituiscono solo una specie tipica di Stabile Organizzazione⁹³>> senza risolvere, peraltro, il problema della definizione di succursale.

In sede internazionale la fattispecie economica della *branch* ha ricevuto una puntuale definizione individuata in un ramo dell'impresa dotato di un certo grado di indipendenza economica e commerciale, di una propria organizzazione con separate registrazioni contabili, ma privo di autonomia giuridica e in ogni caso rappresenta una dipendenza della sede principale dell'impresa ed ha poteri di rappresentanza dell'impresa stessa (come è previsto anche per altre sedi secondarie dell'impresa)⁹⁴.

Ufficio

Per quanto riguarda l'ufficio, va rilevato come si tratti di un concetto che può sovrapporsi a quelli di sede di direzione⁹⁵ e di succursale: l'ufficio è costituito da qualsiasi unità organizzativa che si occupi dell'amministrazione dell'attività (in parte o totale) dell'impresa nel territorio estero. Le fattispecie concrete di una stabile organizzazione materiale di ufficio, possono essere efficacemente determinate in via negativa, attraverso il confronto con l'ipotesi di esclusione sancita dal comma 4, lettera d), dello stesso art. 5.

La dottrina⁹⁶, tuttavia, lo definisce come qualsiasi struttura tecnico-amministrativa che costituisce l'articolazione interna dell'impresa e che è preposta allo svolgimento di una specifica attività settoriale dell'impresa stessa, ma è tuttavia necessario valutare l'attività svolta dall'ufficio e le sue principali funzioni per stabilire se l'ufficio stesso non rientri nelle ipotesi negative di cui abbiamo accennato.

Un ufficio, per esempio, che si occupi esclusivamente di acquisti o di raccolta delle informazioni, non costituisce stabile organizzazione materiale, mentre ricadono nel comma 2 gli altri casi.

Officine e laboratori

Per quanto concerne le fattispecie dell'officina e del laboratorio, si tratta di installazioni nelle quali, si svolgono generalmente i processi strettamente produttivi. Il laboratorio, peraltro, ben può essere utilizzato per l'esercizio di attività aventi carattere preparatorio od

⁹³ Si noti comunque che succursali e sedi secondarie vengono pacificamente poste sullo stesso piano.

⁹⁴ M. Del Giudice, *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in Fisco, 2008, n°45.

⁹⁵ Par. 13 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

⁹⁶ M. Del Giudice, *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in Fisco, 2008, n°45.

ausiliario: si pensi, ad esempio, all'attività di ricerca scientifica.

Non pongono particolari problemi alla loro individuazione in quanto consistono normalmente in strutture fisse e temporaneamente stabili come previsto dall'art. 5 al paragrafo 1.

Miniere, pozzi, cave

La parte finale della lettera f) del comma 2 dell'art. 5 del Modello OCSE, comprende, oltre agli esempi espliciti (una miniera o giacimento petrolifero o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali), qualsiasi struttura stabile, per terra o per mare, posta allo scopo di sfruttamento industriale di attività estrattive di risorse naturali.

Ma, mentre per miniere e cave si ritiene che si faccia riferimento al comune significato, per "altro luogo di estrazione di risorse naturali" il Commentario ritiene considerare tale locuzione in senso ampio, includendo, qualsiasi luogo di estrazione di idrocarburi sia in terra che in mare.

Sono volutamente escluse le attività di prospezione ed esplorazione ai fini di ricerca di luoghi di estrazione, in quanto in sede OCSE non è stato raggiunto un accordo comune sulla qualificazione e attribuzione dei diritti impositivi derivanti dalle stesse.

In riferimento al nostro ordinamento, è da specificare che l'art. 162 TUIR prevede una differenza rispetto al Modello OCSE, in quanto specifica al sotto paragrafo f): "anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali". In questo modo viene garantita la possibilità per lo Stato di esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo e alle risorse naturali.

Cantiere

La Società delle Nazioni inserì all'interno dei primi modelli di convenzione, un paragrafo ai sensi del quale <<un cantiere costituisce stabile organizzazione quando è destinato ad essere usato per almeno un anno o esiste da almeno un anno>>.

Fino ad allora gli studi di tale organizzazione internazionale non avevano contemplato l'ipotesi in esame, in quanto l'idea di permanenza intrinseca alla nozione di stabile organizzazione appariva incompatibile con la natura di precarietà e temporaneità dei cantieri; tuttavia, l'uso di impianti e macchinari importanti per un periodo considerevole compensano la naturale precarietà dei cantieri e giustificano la tassazione dell'impresa di

costruzione da parte dello Stato della fonte.

In occasione delle modifiche apportate al Modello di Convenzione nel 1977, la clausola relativa ai cantieri venne spostata in un paragrafo separato (par. 3 dell'art. 5 Modello OCSE) stabilendo testualmente <<un cantiere di costruzione o di montaggio è considerato "stabile organizzazione" soltanto se la durata oltrepassa i dodici mesi>>.

L'effetto di questo spostamento⁹⁷ è quello di sancire in modo chiaro che, relativamente ai cantieri, i requisiti generali richiesti ai fini dell'esistenza di una stabile organizzazione dall'art. 5, par. 1, del Modello OCSE non sono applicabili, perché sostituiti da quello della durata superiore a dodici mesi. Da questa filosofia si evince che il requisito della durata predeterminata prende il posto di quello della permanenza, ed impedisce la configurabilità di una stabile organizzazione nel caso in cui la durata di un cantiere non oltrepassi i dodici mesi.

Rispetto alla corrispondente disposizione del Modello OCSE due sono le varianti disposte dal nostro ordinamento interno: la prima consistente nel fatto che l'art. 162 TUIR si riferisce esplicitamente anche all'attività di supervisione, invece non menzionata nel predetto Modello (menzionata però nel relativo Commentario e nell'art. 5 di talune convenzioni stipulate dall'Italia); la seconda nel fatto che la norma italiana prevede che il periodo minimo, trascorso il quale si è in presenza di una stabile organizzazione, è quello di tre mesi, nei trattati stipulati dall'Italia invece, il periodo in questione è, come abbiamo visto, più lungo.

Ricordiamo che la durata prevista dalle clausole convenzionali relative ai cantieri varia in ciascun trattato, per esempio nel Modello ONU questa è fissata a 6 mesi.

Occorre sottolineare che il problema della durata del cantiere come configurazione di una stabile organizzazione viene sollevata solo nel caso in cui il minimo periodo non sia stato raggiunto ai fini della tassazione d'imposta.

Si ricorda inoltre che il Commentario precisa che la durata deve essere determinata in maniera autonoma da ogni singolo cantiere e che non possono essere sommate durate di cantieri appartenenti alla stessa impresa, ma privi di connessione⁹⁸.

Non è peraltro chiaro quale sia la connessione tra la previsione in oggetto e quella relativa alla *positive list* di cui al comma 2 nell'eventualità in cui una delle installazioni menzionate in detta lista sia presente all'interno del cantiere. Il paragrafo 16 del Commentario all'art. 5

⁹⁷ Secondo C. Sacchetto e L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 116.

⁹⁸ Si veda anche M. Del Giudice, *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in *Fisco*, 2008, n°45.

del Modello chiarisce che eventuali installazioni presenti all'interno del cantiere non configurano mai una stabile organizzazione nel caso in cui il cantiere non superi la durata di dodici mesi.

Il Commentario, accoglie inoltre un principio relativo alle interruzioni di attività, specificando che esse non incidono sul calcolo del periodo di dodici mesi purché abbiano carattere temporaneo: di fronte a interruzioni di tale natura il tempo continua a scorrere.

2.4 ATTIVITA' AUSILIARIE ALLA STABILE ORGANIZZAZIONE

L'art. 5, par. 4, sotto paragrafo e) va ad apportare una restrizione generale alla regola base, escludendo la configurabilità di una stabile organizzazione di un'impresa estera nel caso in cui si riscontri <<l'utilizzo di una sede fissa d'affari ai soli fini di esercitare, per l'impresa, ogni altra attività di carattere preparatorio o ausiliario>>.

Questo sotto paragrafo non offre molti spunti per stabilire in modo preciso quando un'attività abbia carattere preparatorio o ausiliario, tuttavia è possibile, grazie al Commentario, individuare due criteri generali.

Il primo va a precisare che le attività suddette sono attività così lontane dall'effettiva realizzazione dei profitti che è difficile attribuire un reddito alla sede fissa d'affari in questione⁹⁹.

Il secondo criterio decisivo è se l'attività della sede fissa d'affari costituisca di per sé una parte essenziale e significativa dell'attività d'impresa nel suo complesso¹⁰⁰, se, per esempio, il fine generale della sede di affari coincide con quello dell'impresa non si configura, per l'OCSE, un'attività di carattere preparatorio o ausiliario.

Il concetto di "attività preparatoria o ausiliaria" non va confuso con quello di "operazione accessoria". È stato sottolineato che le operazioni accessorie sono in grado di creare una nuova e autonoma ricchezza, la quale, pur non manifestandosi in senso finanziario, non può essere disconosciuta sotto il profilo economico¹⁰¹; dette attività assolvono esclusivamente la funzione di costituire all'estero un punto di osservazione o di appoggio fisico ad uso della

⁹⁹ Par. 23 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

¹⁰⁰ Par. 24 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

¹⁰¹ P. Mandarino, *I confini tra stabile organizzazione e installazione ai fini del deposito, esposizione o consegna di merci, alla luce del Modello OCSE e della normativa domestica*, in Fisco, 2007, n° 34, pag. 1-5036.

casa madre¹⁰².

Tuttavia, al paragrafo 4 dell'art. 5, Modello OCSE vi è una elencazione di casi in cui, pur esistendo una sede fissa d'affari, non si configura la stabile organizzazione poiché detta sede viene utilizzata per l'esercizio di attività lontane dalla effettiva produzione del reddito. Il quarto comma dell'art. 162 del TUIR riproduce le medesime ipotesi negative contenute nel quarto paragrafo dell'art. 5 del Modello OCSE.

Tale paragrafo prevede che nonostante le precedenti disposizioni dell'art. 5 stesso, non si considera che vi sia stabile organizzazione se:

- a) si fa uso di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o di merci appartenenti all'impresa;
- b) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione e di consegna;
- c) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) una sede fissa d'affari è utilizzata per l'impresa ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliare per l'impresa;
- f) una sede fissa di affari è utilizzata unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate ai paragrafi da a) a e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliare.

La lettera a) si riferisce, per quanto riguarda l'attività di deposito, ai magazzini¹⁰³.

Questi non configurano stabile organizzazione a condizione che vengano utilizzati per il deposito di beni o merci dell'impresa cui il magazzino appartiene.

Quanto invece all'uso dell'installazione a fini espositivi, si veda il paragrafo sottostante.

Per quanto riguarda, infine, l'uso dell'installazione ai soli fini della consegna di beni o merci dell'impresa, la norma intende probabilmente confermare che se il magazzino non viene utilizzato per la raccolta di ordini o direttamente per la vendita di beni o merci dell'impresa, non si ha stabile organizzazione.

Risulta inoltre irrilevante il luogo dove vengono consegnati i beni o le merci medesime¹⁰⁴.

¹⁰² U. La Commara, *La nozione di stabile organizzazione secondo l'OCSE e nella legislazione fiscale interna*, in *Fisco*, 2007, n°4, pag. 2-447.

¹⁰³ A tal proposito è interessante ricordare che nelle vecchie convenzioni e nei modelli più datati i magazzini venivano inclusi a titolo esemplificativo tra le ipotesi di stabile organizzazione.

La lettera b) evidenzia la differenza rispetto alla precedente esclusione, perché mentre in quel caso l'impresa estera ha un'installazione che utilizza ai soli fini di deposito, esposizione o consegna di beni, qui i beni vengono raggruppati in un magazzino (eventualmente utilizzato anche promiscuamente da altre imprese) per esservi depositati, esposti o consegnati. Pertanto l'esclusione di cui alla lettera b) riguarda il mantenimento in sé di un determinato quantitativo di beni in uno specifico luogo¹⁰⁵.

La lettera c), prevede il caso in cui “i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa”.

In questo caso l'aspetto fondamentale è lo scopo per il quale i beni sono immagazzinati: essere trasformati da parte di un'altra azienda. La trasformazione può riguardare sia le caratteristiche fisiche di un bene o di una merce, sia il loro aspetto esteriore (come nel caso delle decorazioni).

La seconda differenza deriva dal fatto che la norma non presuppone che una parte di magazzino venga messa a disposizione dell'impresa estera, ma più semplicemente, i locali in questione appartengono ad una impresa che provvede all'immagazzinamento soltanto per svolgere la propria attività di trasformazione.

La lettera d) concerne il caso in cui "una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa".

Per quanto riguarda l'ipotesi dell'acquisto di beni o merci, il Commentario sembra implicare l'idea di mero acquisto (*mere purchase*) di beni o di merci¹⁰⁶. Di conseguenza l'ipotesi negativa potrebbe comprendere lo svolgimento di attività necessarie per l'acquisto, ma non potrà estendersi all'attività di trasformazione o manipolazione.

In merito a questa fattispecie, si ritiene irrilevante l'uso che viene effettuato dalla casa madre dei beni acquistati dalla sede fissa d'affari, cosicché la prima può sia commercializzarli che trasformarli o lavorarli senza che venga meno l'esclusione.

Per quanto riguarda l'attività di raccolta di informazioni si è portati a pensare che essa riguardi la mera raccolta di informazioni, lasciando fuori i casi in cui le informazioni, dopo essere state acquisite, vengano anche commentate o elaborate all'interno della sede d'affari.

L'ultimo esonero è quella di cui alla lettera f) che va a escludere dalla nozione di stabile organizzazione l'ipotesi in cui “una sede fissa d'affari è utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate ai sotto paragrafi da a) a e), purché l'attività della sede

¹⁰⁴ L'inclusione delle attività di consegna nell'ambito delle ipotesi negative costituisce una delle principali differenze tra i Modelli dell'OCSE e dell'ONU (il quale non contempla queste fattispecie).

¹⁰⁵ Paragrafo 22 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

¹⁰⁶ Paragrafo 22 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliario”.

La norma presuppone innanzitutto che vi sia soltanto una sede fissa d'affari nell'ambito della quale più attività preparatorie o ausiliarie vengono svolte. Essa non riguarda l'ipotesi in cui l'impresa estera disponga di più sedi fisse d'affari che esercitano individualmente e separatamente una delle predette attività. In quest'ultimo caso ciascuna sede d'affari dovrà essere, in linea di principio, considerata isolatamente. La scelta dell'OCSE di considerare isolatamente le singole sedi d'affari che esercitano separatamente attività preparatorie o ausiliarie può essere agevolmente sfruttata dalle imprese per svolgere attività imprenditoriali nello Stato della fonte, sfuggendo alle imposte dirette previste dalla legislazione locale per mancanza di una stabile organizzazione¹⁰⁷.

La seconda condizione per l'applicabilità della norma è che tutte le attività svolte mediante sede fissa d'affari siano riconducibili ad una di quelle specificatamente menzionate nei sotto paragrafi da a) a e).

La terza condizione necessaria è che l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta dalla combinazione delle singole attività escluse, sia di carattere preparatorio o ausiliario.

2.4.1 ESPOSIZIONE DI BENI PRESSO UNO STAND O UNA FIERA

Come abbiamo visto, non viene considerata stabile organizzazione l'installazione in cui i beni o le merci vengono esposti presso una fiera o uno showroom situato nello Stato della fonte.

Anche in questo caso, occorre precisare che l'installazione deve essere esclusivamente utilizzata a fini espositivi e non anche per ricevere gli ordini o, addirittura, vendere direttamente le merci esposte.

Relativamente al caso dello stand di una fiera, occorre tuttavia tener conto che in genere la configurabilità di una stabile organizzazione in tal caso dovrebbe escludersi per mancanza del requisito della fissità in senso temporale dell'installazione (a meno che il requisito della fissità in senso temporale, come si è sopra ipotizzato, non possa ritenersi integrato anche nell'ipotesi di attività di breve durata che tuttavia si ripetono per un certo numero di anni).

¹⁰⁷ L'unico limite alla possibilità di considerare individualmente le varie sedi d'affari viene posto dal Commentario nell'ipotesi in cui esse non siano separabili l'una dall'altra sia dal punto di vista della loro locazione, sia dal punto di vista organizzativo (“separated from each other locally and organisationally”): Paragrafo 27 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

La dottrina¹⁰⁸ ritiene essere opinione generale che lo stand dimostrativo all'interno di una fiera non sia in grado di soddisfare il requisito di stabilità: se all'interno di una fiera si vendono i beni esposti, tale vendita non si configura come stabile organizzazione, parimenti alla correlata attività espositiva; l'esclusione ovviamente non si applica alla vendita dei beni che non hanno preso parte all'esposizione¹⁰⁹.

Tuttavia, essendo la mia trattazione volta a concentrare l'attenzione sull'evento di Expo Milano 2015, possiamo sottolineare che in via generale, sul fronte imposte dirette è stato chiarito che l'attività svolta durante eventi fieristici ed esposizioni può configurarsi come stabile organizzazione e pertanto essere soggetta ad imposte dirette (IRES, IRAP, ecc.) solamente nel caso in cui i partecipanti svolgano attività di tipo commerciale.

A soccorso della tesi contraria (non esistenza della stabile organizzazione e quindi non soggettività fiscale diretta) si potrebbe ricorrere alla "temporaneità" e limitatezza temporale dell'evento che a livello indicativo le norme e la prassi identificano in una durata inferiore/superiore ai sei mesi (per un normale evento fieristico la durata è di pochi giorni o settimane – per l'Expo è di sei mesi o meglio di 184 giorni).

A chiarimento di questi aspetti della questione è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 26/E del 7 agosto 2014, di cui vedremo i dettagli nell'ultimo capitolo.

Gli elaborati elettronici

Il nostro art. 162 TUIR contempla un'ulteriore ipotesi di esclusione (la quale, peraltro, non trova corrispondenza in alcuna previsione dell'art. 5 del Modello di convenzione dell'OCSE): " non costituisce di per 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".

Da tale disposizione si evince che il sito web non è qualificabile "di per sé" come una stabile organizzazione; l'argomentazione fondamentale¹¹⁰ che viene avanzata è che il sito web non costituisce un elemento tangibile, dunque, un luogo dove l'impresa possa svolgere le proprie funzioni. In effetti, è soltanto con riferimento al server che si pone in Italia il tema della configurabilità di una stabile organizzazione di un soggetto non residente.

¹⁰⁸ U. La Commara, *La nozione di stabile organizzazione secondo l'OCSE e nella legislazione fiscale interna*, in Fisco, 2007, n°4, pag. 2-447 e P. Mandarino, *I confini tra stabile organizzazione e installazione ai fini del deposito, esposizione o consegna di merci, alla luce del Modello OCSE e della normativa domestica*, in Fisco, 2007, n° 34, pag. 1-5036.

¹⁰⁹ Si veda anche M. Del Giudice, *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in Fisco, 2008, n°45.

¹¹⁰ E. B. Contarini, *Contratto di web hosting e stabile organizzazione*, in Riv. Dir. Trib., 2008, fasc. 9, pag. 755.

Il server mediante il quale vengono concluse le transazioni potrebbe essere considerato “sede fissa d'affari”, dove non sussistano gli estremi per far valere le ipotesi negative. Tuttavia questa questione viene spesso risolta avanzando l'ipotesi che esso venga utilizzato come installazione ai fini di deposito, o una sede fissa d'affari, ma con soli fini di acquistare merci o raccogliere informazioni.

In via generale, il server, cioè il computer e le ulteriori attrezzature necessarie per il funzionamento del sito web, potrebbero rappresentare una stabile organizzazione, sempre che essi si trovino nella piena disponibilità dell'impresa non residente e le funzioni svolte da quest'ultima siano significative ed essenziali per lo svolgimento dell'attività principale e non meramente ausiliarie o preparatorie¹¹¹.

Infatti, ai sensi dell'art. 162 TUIR la mera proprietà di un server e la facoltà d'uso dello stesso non determinano, in sé, l'esistenza di una stabile organizzazione. Perché questa si configuri secondo il diritto interno, occorre "lo sfruttamento concreto della macchina per l'esecuzione di una o più fasi essenziali del ciclo operativo dell'impresa" e che quindi attraverso il server vengano svolte delle funzioni essenziali per lo svolgimento dell'attività d'impresa¹¹² (si richiede pertanto il requisito della strumentalità della sede d'affari di cui al comma 1 dell'art. 162 TUIR).

In generale, la natura ausiliaria dell'attività sarà sempre più difficile da sostenere in quanto più complessi saranno le strutture e i processi di interazione telematica adottati in concreto. E' inoltre interessante notare come l'attuale normativa permetta quindi di operare in un Paese, “stabilendosi” fisicamente in un altro, sulla base di un semplice calcolo di convenienza tributaria: essendo considerato stabile organizzazione solamente il server, basterà scegliere in quale Paese posizionarlo per configurarsi come stabile organizzazione in detto Paese¹¹³.

Se quindi non si accetta di riconoscere il sito web quale stabile organizzazione, idea che peraltro è stata già avanzata da più parti, sembrerebbe più coerente¹¹⁴ risalire al proprietario del server e tassarlo direttamente dove esso abbia la propria sede.

¹¹¹ E. B. Contarini, *Contratto di web hosting e stabile organizzazione*, in Riv. Dir. Trib., 2008, fasc. 9, pag. 755 e A. De Luca e F. Ritrovato, *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, in Fisco, 2004, n°14, pag. 2122.

¹¹² A. De Luca e F. Ritrovato, *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, in Fisco, 2004, n°14, pag. 2122.

¹¹³ Tesi sostenuta anche da G. M. Committeri e G. Scifoni, *La stabile organizzazione nell'ordinamento tributario nazionale*, in Fisco, 2004, n°5, pag. 1-687.

¹¹⁴ A. De Luca e F. Ritrovato, *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, in Fisco, 2004, n°14, pag. 2122.

Tuttavia, C. Sacchetto e L. Alemanno¹¹⁵ ricordano che l'interprete non può esimersi da una valutazione caso per caso¹¹⁶, con l'obiettivo di cogliere tutte le caratteristiche della struttura commerciale e telematica concretamente adottata per realizzare un sistema di vendita e di pubblicizzazione di beni o servizi, o altra attività connessa al settore del commercio elettronico.

2.5 LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE

Accanto ai casi di stabile organizzazione "materiale" (che consiste, come abbiamo visto, in una serie di mezzi materiali organizzati per l'esercizio dell'attività d'impresa) vi sono anche due ipotesi di stabile organizzazione cosiddetta "personale", in cui, pur potendo mancare i requisiti di una stabile organizzazione materiale (come, per esempio, la sede fissa d'affari), ve ne sono altri espressamente previsti dai paragrafi 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE.

Paragrafo 5: "Una persona che agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente, diversa da un agente che gode di uno status indipendente, di cui al paragrafo 5, è considerata stabile organizzazione nel primo Stato se dispone nello Stato stesso di poteri che esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa, salvo il caso che l'attività di detta persona sia limitata all'acquisto di merci per l'impresa".

Paragrafo 6: "Non si considera che un'impresa di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività".

L'estensione del concetto di stabile organizzazione alla presenza di persone che agiscono nello Stato della fonte per conto dell'impresa estera si giustifica da un punto di vista teorico¹¹⁷ in quanto la presenza di un'impresa estera in un determinato Stato e, quindi, la

¹¹⁵ C. Sacchetto, L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 130.

¹¹⁶ Come per altro suggerita anche dal commentario nel par. 42.7.

¹¹⁷ Secondo C. Sacchetto, L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pag. 132.

sua “partecipazione alla vita economica”¹¹⁸ dello stesso, può attuarsi sia mediante una sede fissa d'affari avente le caratteristiche descritte, sia mediante un intermediario, o una rete di intermediari, che le consentano di svolgere la propria attività senza una stabile organizzazione “materiale”.

Anche l'art. 162 del TUIR disciplina la stabile organizzazione personale; in particolare al comma 6 afferma che costituisce una stabile organizzazione personale il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

Il comma 7 pone la deroga alla regola generale sancita dal comma 6, prevedendo che non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

La dottrina conviene che la stabile organizzazione personale debba essere un soggetto identificabile in una persona fisica ovvero in un ente collettivo riconosciuto come tale dall'ordinamento, non necessariamente residente¹¹⁹.

E' appunto il substrato soggettivo che qualifica la stabile organizzazione personale come centro di imputazione determinato al fine dell'applicazione degli effetti dell'art. 162 e che garantisce il collegamento tra il territorio nazionale e l'impresa non residente per il tramite di una “persona”.

Alla luce di quanto detto, può sintetizzarsi dunque che gli elementi essenziali che contraddistinguono la c.d. stabile organizzazione personale sono:

- a) l'elemento soggettivo: si deve trattare di persona diversa da un agente che goda di uno status indipendente e che agisca nell'ambito della propria ordinaria attività;
- b) l'elemento oggettivo: l'esercizio di poteri che permettono all'agente di concludere contratti a nome dell'impresa estera, connesso al carattere di abitualità dell'esercizio dei predetti poteri.

¹¹⁸ La partecipazione di un'impresa estera alla vita economica di uno Stato mediante una stabile organizzazione costituisce il presupposto teorico che ne legittima la tassazione (par. 3 del Commentario all'art. 7 del Modello OCSE).

¹¹⁹ F. Tundo, *Stabile organizzazione personale e determinazione del reddito secondo le recenti direttive OCSE*, in *Rass. Tributaria*, 2011, 2.

2.5.1 L'AGENTE DIPENDENTE

In questo caso, volendo schematicamente definire la fattispecie, perché si possa affermare la sussistenza di stabile organizzazione personale dovrà essere verificato che¹²⁰:

- vi sia un soggetto, residente o non residente, che conclude contratti nel territorio dello Stato in nome dell'impresa;
- tale attività sia esercitata abitualmente da tale soggetto;
- i contratti conclusi siano diversi dal mero acquisto di beni;
- tale soggetto non sia un mediatore, un commissionario generale od un altro intermediario che goda di uno status indipendente che agisce nel contesto della sua ordinaria attività.

Il soggetto non residente opera nel Paese attraverso un "agente dipendente" il quale agisce in nome del rappresentato e quindi non solo compie atti nell'interesse di questi, ma produce anche conseguenze giuridiche vincolanti direttamente nei suoi confronti; il rappresentante diventa quindi parte sostanziale di un rapporto giuridico da lui concluso¹²¹.

Per individuare la sussistenza di un agente dipendente che costituisca stabile organizzazione personale si deve fare riferimento ai criteri positivamente elencati nel paragrafo 5.

In particolare deve sussistere il potere dell'agente di concludere contratti "in nome e per conto" dell'impresa estera, inoltre questo potere deve essere esercitato abitualmente nello Stato dove l'agente opera in relazione alle attività che rappresentano una diretta estensione della casa madre¹²².

Con l'espressione "potere di concludere contratti a nome dell'impresa", M. Gabrielli¹²³ specifica che il legislatore non ha voluto fare esclusivo riferimento alla figura dell'agente che letteralmente conclude contratti in nome della stessa, ma anche a tutte quelle ipotesi nelle quali l'agente conclude contratti che vincolano l'impresa, anche se questi non sono di fatto conclusi a nome della stessa.

Infatti, dal punto di vista dell'elemento soggettivo, assume rilievo determinante la "dipendenza" dell'agente dall'impresa estera.

Per quanto riguarda, invece, l'elemento oggettivo della stabile organizzazione personale, esso è costituito dall'esercizio abituale per conto di un'impresa del potere di concludere

¹²⁰ F. Tundo, *Stabile organizzazione personale e determinazione del reddito secondo le recenti direttive OCSE*, in Rass. Tributaria, 2011, 2.

¹²¹ Carlo Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 288.

¹²² Commentario all'art. 5 del Modello OCSE, paragrafi 32 e 33.

¹²³ M. Gabelli e D. Rossetti, *Stabile organizzazione personale: l'onere della prova è a carico del Fisco*, in Fisco, 2012, n°3, pag. 2-432.

contratti in nome dell'impresa stessa.

La dottrina¹²⁴ chiarisce che per potersi considerare dipendente, l'agente deve essere tale almeno sotto il profilo giuridico o in alternativa sotto quello economico. Per punto di vista giuridico si intende la rilevanza degli obblighi che l'agente assume nei confronti dell'impresa non residente. E' intrinseco, che se le attività sono sottoposte a controlli e a istruzioni dettagliate, si parlerà di dipendenza del soggetto. Dal punto di vista economico è rilevante il soggetto su cui grava il rischio d'impresa: se questo ricade sull'agente egli dovrà considerarsi indipendente¹²⁵; se il rischio ricade sull'impresa non residente, egli sarà qualificato come agente dipendente.

Tuttavia, G. Marino¹²⁶ afferma che la verifica di un agente dipendente va compiuta caso per caso considerando la situazione sostanziale, con riguardo all'effettiva relazione instauratasi tra le parti al di là della mera forma giuridica. Si possono quindi presentare situazioni che solo dopo un'analisi più approfondita sono sostanzialmente riconducibili alla figura dell'agente dipendente, sebbene non lo siano formalmente.

La Corte di Cassazione¹²⁷ ha peraltro chiarito che si ha stabile organizzazione personale quando la società estera <<dispone stabilmente in Italia di un agente non indipendente, munito di potere di rappresentanza e quindi abilitato a concludere contratti, anche se lo stesso deve agire sulla base di dettagliati ordini o direttive della società estera>>.

2.5.2 L'AGENTE INDIPENDENTE

L'OCSE statuisce¹²⁸, che una persona non costituisce stabile organizzazione dell'impresa per conto della quale svolge la sua attività soltanto se:

- essa è indipendente dall'impresa sia dal punto di vista legale che economico, e
- essa opera nel quadro normale della propria attività allorché svolge attività per l'impresa.
- sulla stessa, e non sull'impresa, incombe il rischio d'impresa¹²⁹

E' questo il caso di mediatori e i commissionari generali.

¹²⁴Uckmar V., Corasaniti G., Dè Capitani Di Vimercate P., Corrado Oliva C., Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI, in *Il diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 63.

¹²⁵ M. Del Giudice, *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in Fisco, 2008, n°45.

¹²⁶ G. Marino, *Fisco e Imprese*, 2006, Milano, pag. 239.

¹²⁷ Sentenza n° 8488, Cass., 9 aprile 2010.

¹²⁸ Commentario all'art. 5 del Modello OCSE, par. 37.

¹²⁹ M. Gabelli e D. Rossetti, *Stabile organizzazione personale: l'onere della prova è a carico del Fisco*, in Fisco, 2012, n°3, pag. 2-432.

Pertanto non si configura una stabile organizzazione nel caso in cui l'impresa eserciti la propria attività in uno Stato diverso da quello di residenza per il tramite di un agente indipendente che operi nel corso ordinario della propria attività.

Le due condizioni devono entrambe verificarsi per poter considerare l'agente come "indipendente".

Pertanto la rappresentanza indiretta si compone dell'agire "per conto" del rappresentante rendendo irrilevante, nel rapporto tra il rappresentante ed il terzo contraente il fatto che il primo stia agendo su incarico di un altro soggetto; il rappresentante è inoltre legato al rappresentato da un rapporto di mandato. Il rappresentante ha in capo a sé il diritto e gli obblighi derivanti dal rapporto giuridico con i terzi e risponde delle conseguenze giuridiche nel rapporto con i terzi.

Pertanto, se, al contrario, l'agente indipendente agisce per conto del non residente esercitando un'attività diversa da quella che svolge normalmente nell'ambito della sua attività, esso si configura come stabile organizzazione. A tal proposito è stato stabilito che non si possono considerare operanti nell'ambito della loro normale attività d'impresa coloro che compiono operazioni economiche che rientrano nell'oggetto economico dell'impresa non residente, ma risultano estranee rispetto alla loro usuale attività.

Un esempio importante è quello del commissionario che non limita la sua attività alla vendita a proprio nome di prodotti dell'impresa, ma svolge anche compiti di agente permanente con poteri di concludere contratti¹³⁰.

Un elemento utile, infatti, al fine di valutare l'indipendenza dell'agente è il numero di preponenti per i quali questi opera: il fatto che l'agente svolga la propria attività interamente, o prevalentemente, in favore di un unico preponente durante tutto il periodo in cui esercita la propria attività costituisce un indizio di dipendenza economica¹³¹.

A tal riguardo, il Commentario OCSE, secondo paragrafo 38.6, prevede che è meno probabile che vi sia una indipendenza dell'agente quando il preponente sia l'unico cliente dell'agente stesso. Tuttavia, il Commentario rileva che tale fatto non è di per sé rilevante se non si mette in relazione con le caratteristiche proprie dell'attività imprenditoriale dell'agente (rischio assunto, remunerazione, capacità, struttura patrimoniale e finanziaria dell'impresa).

Anche in questo caso è necessario valutare il grado di indipendenza economica: egli dovrà

¹³⁰ Commentario all'art. 5 del Modello OCSE, par. 38.

¹³¹ M. Gabelli e D. Rossetti, *Stabile organizzazione personale: l'onere della prova è a carico del fisco*, in *Fisco*, 2012, n°3, pag. 2-432.

essere un soggetto che sostiene in proprio il rischio imprenditoriale e viene remunerato conformemente dal preponente, anche in ragione delle proprie capacità imprenditoriali e della conoscenza del mercato. L'indipendenza dell'agente si esplica anche nella libertà nello svolgimento della propria attività. Il controllo deve limitarsi alla verifica dei risultati raggiunti dall'agente relativamente al contratto intercorrente.

2.6 LA STABILE ORGANIZZAZIONE NEL TUIR

L'art. 162 del TUIR, introdotto con il Dec. Leg.vo 344/2003, ha rimosso le lacune presenti nel nostro ordinamento tributario, introducendo una definizione di stabile organizzazione che, pur ricalcando a grandi linee l'articolo 5 del Modello OCSE, assume connotazioni del tutto particolari e in parte contrastanti con la maggior parte delle Convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dall'Italia¹³².

Inoltre, come abbiamo già accennato sopra (par. 1.12) le previsioni dell'art. 162 potranno, essere applicate solo nei confronti dei soggetti residenti con i quali l'Italia non ha ancora stipulato Convenzioni contro le doppie imposizioni, nonché in tutti i casi in cui, in presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, le previsioni dell'art. 162 risultino più favorevoli al contribuente¹³³. Fino a fine 2003, invece, l'orientamento prevalente della dottrina e della giurisprudenza riteneva applicabile la definizione di stabile organizzazione contenuta nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, senza dover attuare un confronto tra due normative per verificare quale fosse più vantaggiosa.

In generale, rispetto all'organizzazione in forma d'impresa richiesta dall'art. 55, la stabile organizzazione dell'art 162 presenta un forte radicamento dell'attività d'impresa nel territorio dello Stato tale da costituire una strumentalità attiva finalizzata alla produzione del reddito attraverso una stabile organizzazione sia personale che materiale¹³⁴.

La struttura dell'articolo, tuttavia, ricalca quella proposta dal Modello di Convenzione OCSE: definizione di stabile organizzazione; analisi delle ipotesi più frequenti e comuni; previsione delle c.d. fattispecie negative e positive; definizione di stabile organizzazione

¹³² A. Nuzzolo e P. Consiglio, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir: analogie e differenze con il Modello OCSE e con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in *Fisco*, 2004, n°33, pag. 1-5120.

¹³³F. Grammatico, *La definizione di stabile organizzazione secondo la riforma fiscale*, in *Fisco*, 2004, n° 4, pag. 1-550.

¹³⁴ A. Fantozzi, *La stabile organizzazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, fasc. 2, pag. 99.

materiale e personale, ecc.

Un'attenta analisi dell'art. 162 del TUIR fa emergere alcune diversità rispetto al Modello OCSE. In particolare perché si configuri in Italia una stabile organizzazione dovranno verificarsi le 3 condizioni di sede d'affari, stabilità, e connessione tra l'installazione e l'attività d'impresa già previste a livello multilaterale, ma l'art. 162 sottintende un ulteriore requisito funzionale, ovvero l'idoneità produttiva dell'installazione stessa.

Idoneità produttiva

Essa è intesa come l'effettiva attitudine a produrre reddito d'impresa determinabile autonomamente¹³⁵.

Tuttavia, tale condizione non è esplicitamente richiamata dal Commentario ufficiale al Modello di Convenzione OCSE, dove si ritiene che dall'attuale definizione generale di stabile organizzazione non si possa desumere tale caratteristica¹³⁶. Pur non essendo tale requisito esplicitamente richiesto dal Commentario, se si riflette sul concetto di stabile organizzazione, l'idoneità produttiva è in qualche modo una caratteristica connessa a questo concetto.

A tal proposito, riprendendo il discorso fatto sopra, vale la considerazione che nello stesso art. 5 del Modello OCSE sono contenute alcune esemplificazioni negative, ovvero elencate una serie di installazioni che non sono considerate idonee a costruire una stabile organizzazione in quanto non hanno la capacità di produrre reddito autonomo. Da ciò ne deriva che per mezzo di una argomentazione al contrario, si potrebbe giungere alla considerazione che l'idoneità produttiva costituisca comunque, cioè anche se non direttamente richiamata, un requisito essenziale¹³⁷.

Secondo questa linea di pensiero “dovrebbero essere escluse dalla nozione di organizzazione stabile, tutte quelle installazioni i cui servizi forniti all'impresa madre siano così lontani dalla effettiva produzione di reddito che nessuna ricchezza potrebbe essere ad

¹³⁵ Curioso è ricordare che, al contrario delle attuali disposizioni, l'idoneità produttiva era il punto centrale del concetto di stabile organizzazione elaborato tra il 1923 ed il 1928 dalla Società delle Nazioni per il quale si stabiliva che la stabile doveva necessariamente contribuire in maniera diretta e concreta alla formazione degli utili dell'impresa-madre.

¹³⁶ Si può però pervenire a considerazioni analoghe in base a quanto sancito dall'art. 7 del Modello di Convenzione, dove si stabilisce che ai fini della ripartizione degli utili di un'impresa operante in più paesi il principio da seguire sia quello noto come “dealingatarm's lenght”. Gli utili sono cioè attribuiti a una stabile organizzazione nella misura in cui si ritiene che sarebbero stati conseguiti se si fosse trattato di una impresa distinta e indipendente dalla casa madre. Per l'applicazione del criterio di ripartizione degli utili enunciato, sarebbe necessario riferirsi a una stabile organizzazione che sia idonea a produrre reddito, anche se dall'interpretazione del solo art. 5 e del relativo Commentario tale caratteristica non sarebbe ad essa attribuibile.

¹³⁷ Si veda in merito Giuseppe Marino, *Fisco e Imprese*, Milano, 2006, pag. 237.

essere attribuita”¹³⁸. Quindi, se l'imprenditore straniero ha in Italia una organizzazione che cura gli aspetti o dei momenti della sua attività, con produttività inesistente, remota o minima, si può sostenere l'inesistenza della stabile organizzazione¹³⁹.

Tuttavia, la condizione di idoneità produttiva non implica che in ogni periodo d'imposta la stabile organizzazione debba necessariamente conseguire un utile, per cui la sua configurabilità non viene meno nell'eventualità in cui il conto economico di un certo esercizio chiuda in perdita.

Vediamo ora nel dettaglio le diversità tra le due normative:

- In particolare vengono ampliate le ipotesi positive di cui al paragrafo 2, lettera f) del modello OCSE in quanto l'art. 162 prevede che possono configurare una stabile organizzazione: << una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali >>. Questo prevede pertanto la possibilità di esercitare diritti anche in acque internazionali se lo Stato ha dei diritti di sfruttamento.
- Viene considerata stabile organizzazione il cantiere di costruzione, montaggio o installazione o l'esercizio di attività di supervisione (quest'ultima attività non è compresa all'interno del Modello OCSE) ad esso connesse per un periodo superiore a tre mesi per cui la durata del cantiere prevista dall'art. 162 è più ristretta di quella prevista dall'art. 5 della convenzione (12 mesi).
- Il paragrafo 5 dell'art. 162 prevede inoltre una particolare fattispecie negativa: “Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori e relativi impianti ausiliari che consentono la raccolta e la trasmissione dei dati e delle informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”. La norma va tuttavia collegata alle raccomandazioni del commentario OCSE il quale prevede che il sito Web non costituisce stabile organizzazione a causa della non materialità degli elementi che lo compongono e che il Server costituisce stabile organizzazione solo quando sia sede

¹³⁸ U. La Comara, *La nozione di stabile organizzazione secondo l'OCSE e nella legislazione fiscale interna*, in *Fisco*, 2007, n°4, pag. 2-447.

¹³⁹ Borio G., *La stabile organizzazione: convenzioni internazionali e conseguenze fiscali: giurisprudenza, prassi, casi pratici*, Rimini, 2003, pag. 14.

fissa d'affari anche in assenza di personale addetto al suo funzionamento e a condizione che l'impresa svolga nel server stesso funzioni significative, fondamentali e centrali del proprio business per un certo periodo di tempo.

- Il paragrafo 8 prevede ancora: “Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa”.

In definitiva la stabile organizzazione appare come una nozione di essenziale importanza per garantire certezza ai rapporti, dapprima economici e quindi fiscali, tra soggetti residenti in diverse giurisdizioni¹⁴⁰. Alla luce delle diverse regole per l'imponibilità dei redditi, la presenza o l'assenza di una stabile organizzazione può essere determinante per assicurare la tassazione dei proventi stessi nei diversi Paesi.

¹⁴⁰ F. Carriolo, *La stabile organizzazione nel quadro della riforma fiscale del 2004*, in *Fisco*, 2004, n°3, pag. 1-346.

CAPITOLO 3: EXPO MILANO 2015

3.1 LE ESPOSIZIONI UNIVERSALI - 3.1.1 CENNI STORICI SULLE ESPOSIZIONI UNIVERSALI - 3.1.2 IL BIE - 3.2 CHE COS'È EXPO 2015? - 3.3 IL TEMA DELL'ESPOSIZIONE - 3.3.1 IL CONCETTO - 3.3.2 LA SOSTENIBILITÀ - 3.3.2.1 La Carta dei valori e degli impegni di Expo Milano 2015 - 3.3.2.2 Il rapporto di sostenibilità di Expo 2015 - 3.3.2.3 Progetti speciali - 3.3.2.4 Le sfide di Expo Milano 2015 - 3.4 IL SITO ESPOSITIVO - 3.5 I PARTECIPANTI - 3.5.1 IL COINVOLGIMENTO DEL SISTEMA PAESE - 3.5.2 IL COINVOLGIMENTO DELLA SOCIETÀ CIVILE - 3.5.3 IL RAPPORTO CON LE IMPRESE - 3.5.4 LINEE GUIDA PER I PARTECIPANTI.

3.1 LE ESPOSIZIONI UNIVERSALI

Occorre a questo punto muovere nella direzione di offrire una concreta delimitazione al fenomeno concreto e singolare con cui abbiamo a che fare.

Dobbiamo, in altre parole, cimentarci con il fenomeno dell'Expo, allo scopo di comprendere sotto quale via esso possa intersecarsi con l'istituto (sopra illustrato) della Stabile Organizzazione.

Vediamo dunque, per iniziare, in cosa si concretizza la cd. "Expo".

Il documento ufficiale che sancisce l'esistenza di tali esposizioni e soprattutto ne regola le caratteristiche è la "*Convenzione concernente le esposizioni internazionali*" stipulata a Parigi il 22 novembre 1928.

L'art. 1 di tale Convenzione recita: *<<E' considerata come esposizione internazionale ufficiale o ufficialmente riconosciuta qualsiasi manifestazione, sotto qualunque denominazione, alla quale vengano inviati in via diplomatica Paesi esteri, che abbia, in generale, carattere periodico, il cui scopo principale sia quello di dimostrare i progressi fatti dai differenti paesi in uno o più rami della produzione, e in cui, di massima, non venga fatta distinzione tra compratori e visitatori per l'entrata nei locali dell'esposizione>>*.

Le esposizioni universali (o, per brevità, Expo) sono, pertanto, ad un tempo fiere commerciali e mostre scientifico-culturali che vengono realizzate nelle più importanti città del mondo.

E' importante sottolineare uno degli scopi fondamentali delle esposizioni: l'educazione del pubblico. Durante queste manifestazioni possono essere esposti i mezzi a disposizione dell'uomo per soddisfare i propri bisogni di civilizzazione, dimostrare il progresso

raggiunto in uno o più rami dell'attività umana oppure indicare prospettive per il futuro.

Queste manifestazioni sono state molto importanti per offrire una prova, nella storia, dei vari progressi scientifici e tecnologici; soprattutto nel periodo tra la seconda metà dell'Ottocento e i primi decenni del Novecento le grandi mostre-mercato ebbero un ruolo significativo: informare e mettere a conoscenza i visitatori dell'evoluzione di grandi invenzioni come gli ascensori, i cannoni, i telefoni, i motori a scoppio.

Le esposizioni universali si sono tenute a partire dalla metà del XIX secolo e sono garantite da un organismo internazionale che ne coordina gli eventi: *il Bureau International des Expositions* (BIE). Secondo le regole stabilite dal BIE¹⁴¹ le esposizioni universali devono tenersi ogni 5 anni, durare al massimo 6 mesi, avere un tema principale, i partecipanti devono costruire un padiglione e tra i partecipanti sono inclusi Paesi, organizzazioni internazionali, organizzazioni non governative, imprese e altre istituzioni.

Sono previste due principali categorie di expo: le esposizioni universali e le esposizioni internazionali che si differenziano principalmente per il tema; le expo universali trattano temi generali che interessano l'intera umanità come, per esempio, la tutela dell'ambiente o l'emergenza alimentare e ogni Nazione espositrice fornisce la propria visione sul tema trattato. Le expo internazionali, invece, sono incentrate su temi più specialistici come lo sport, lo sviluppo delle città, l'agricoltura, ecc.

In ogni caso comunque lo scopo è quello di creare un dialogo pacifico tra tutti i Paesi partecipanti, accrescere le conoscenze, migliorare le condizioni di vita future grazie alla cooperazione tra tutti i Paesi che viene creata in questi contesti.

3.1.1 CENNI STORICI SULLE ESPOSIZIONI UNIVERSALI



Le esposizioni universali hanno origini lontane. In Francia dopo la rivoluzione del 1789 furono organizzate le prime esposizioni a carattere nazionale con l'obiettivo, da parte della classe politica francese, di mostrare al mondo i progressi tecnici e culturali raggiunti dopo l'abbattimento della monarchia. Così le esposizioni nazionali francesi ebbero un discreto

¹⁴¹ Regole sancite con la Convenzione sulle esposizioni internazionali del 1928.

successo, spingendo le maggiori potenze dell'epoca a riflettere sull'iniziativa.

Un'altra expo si tenne a Parigi nel 1798 con il nome di *Exposition Publique des produits de l'industrie francaise*.

Solo nel 1851 al *Crystal Palace* di Londra, in *Hyde Park*, si tenne la *Exhibition of the Works of Industry of all Nations*, la prima esposizione così come la intendiamo oggi, con 25 Paesi partecipanti e 6 milioni di visitatori. Fu proprio a partire dal 1851 che queste manifestazioni cominciarono ad esercitare su un pubblico sempre più vasto un potente richiamo: erano insieme museo, grande magazzino, fiera di paese e luna park.

Alla base delle esposizioni universali c'è l'idea del progresso sociale e tecnologico dei singoli Paesi, e fu proprio questo che ne determinò un tale successo: esse influenzarono molti aspetti della società come le arti, l'educazione, il commercio e le relazioni internazionali.

Dopo l'esposizione di Londra fu la volta di Parigi nel 1855, nel campo di Marte sulla riva della Senna; essa fu approntata dalla Francia come una sfida per superare il successo ottenuto dall'esposizione londinese. L' *Exposition Universelle des produits de l'Agriculture, de l'Industrie des Beaux-Arts* è stato uno degli eventi più importanti organizzati durante l'impero di Napoleone III. Curioso è ricordare che, con l'occasione, egli ordinò che venissero selezionati e proposti ai visitatori i migliori vini di Bordeaux. Vennero così classificati in base alla provenienza e al prezzo di vendita, creando la classificazione dei vini Bordeaux del 1855, attualmente ancora in vigore. L'esposizione del 1855 è stata la prima a comprendere un padiglione dedicato alle belle arti con ben cinquemila opere.

Dopo Parigi fu la volta di Vienna, Melbourne e ancora di Parigi nel 1889, dove l'esposizione venne organizzata per celebrare il centenario della Rivoluzione Francese. Vi parteciparono 35 Paesi con 32 milioni di visitatori e fu uno dei primi eventi in cui si sperimentò l'uso dell'elettricità su vasta scala come alternativa al vapore. Eredità dell'evento fu quello che, ancora oggi, è considerato il simbolo della città e dell'intera nazione: la Tour Eiffel.

Nel 1893 toccò all'esposizione di Chicago, dove per l'occasione fu costruita la prima ruota panoramica del mondo.

Nel 1900, ancora a Parigi, l'esposizione universale superò i 50 milioni di visitatori con 58 Paesi partecipanti.

Nel 1902 ebbe luogo a Torino l'*Esposizione Internazionale d'Arte Decorativa Moderna* che si proponeva di presentare il meglio della produzione internazionale nell'ambito dell'architettura, dell'arredamento e delle arti applicative; l'avvenimento rappresentò il

culmine del successo nell'esperienza del Liberty italiano e torinese.

Nel 1906 fu la volta di Milano con l'Esposizione Internazionale del Sempione, a cui parteciparono 25 Paesi e 10 milioni di visitatori da tutto il mondo. Il tema fu quello del trasporto e di tutto ciò che richiamasse il dinamismo, in omaggio al traforo del Sempione: un'opera eccezionale per l'epoca che, con i suoi 19.803 metri, rappresentava il più lungo tunnel del mondo. Anche a Milano l'Esposizione lasciò un segno tangibile: l'Acquario Civico, oggi uno dei più antichi d'Europa, considerato come una delle espressioni più significative del liberty dell'epoca.

Nel Novecento le esposizioni divennero sempre più numerose come un evento fondamentale per ogni Paese del mondo: ospitare questi eventi era il modo migliore per promuovere l'immagine e l'economia delle Nazioni, in un contesto internazionale caratterizzato da una forte competizione fra gli Stati.

Con il passare dei decenni venne accentuato sempre di più l'aspetto ricreativo e spettacolare delle esposizioni: manifestazioni sportive, mostre di pittura, esibizioni da circo, ma soprattutto costruzioni avveniristiche affiancavano l'esposizione vera e propria.

I molti interessi in gioco e il sempre maggior coinvolgimento dei Paesi a livello mondiale resero quindi necessario un regolamento a cui attenersi. Venne così redatta nel 1928 la Convenzione di Parigi che sanciva la nascita del BIE ovvero il *Bureau International des Expositions*. Alla Convenzione, che regolamentava l'organizzazione di questi eventi, aderirono 31 Paesi. Oggi sono 168 gli Stati aderenti la Convenzione del BIE, consapevoli dell'importanza comunicativa di questa manifestazione.

Il BIE cercò da subito di fissare alcune regole precise come l'intervallo di tempo tra due Esposizioni Universali, attualmente stabilito in cinque anni, o il fatto che un Paese già organizzatore dovesse attendere quindici anni prima di poter ospitare un'altra manifestazione simile.

Dopo la grande esposizione del 1939 a New York le manifestazioni furono interrotte, a causa della guerra, fino al 1947. Tra le esposizioni che, a causa della Seconda Guerra Mondiale non si tennero, c'è anche quella di Roma del 1942.

A partire dal 1958 a Bruxelles, con "*Bilancio di un mondo, per un mondo più umano*", inizia la nuova frontiera delle esposizioni universali: esse divennero strumento di promozione politica, economica e sociale e videro la collaborazione dei più potenti Paesi del mondo per la crescita globale.

A partire dal 1970 a Osaka si vide l'ingresso alle Esposizioni anche dei paesi asiatici con il tema "Progresso e armonia per l'umanità" con sotto-temi "donare valore alla vita", "utilizzo

migliore della natura”, “miglior organizzazione della vita” e “migliore comprensione reciproca”.

Nel 1994 l’assemblea generale del BIE ha dichiarato le expo strumenti chiavi per l’educazione allo sviluppo sostenibile.

Dal 1996 le esposizioni universali si svolgono ogni cinque anni e hanno durata sei mesi. Nell’intervallo tra una esposizione universale e l’altra si tengono le esposizioni internazionali, che hanno una durata di tre mesi.



3.1.2 IL BIE

Come già accennato, il "*Bureau International des Expositions*" (in breve, “BIE”) è l’organizzazione internazionale responsabile dell’organizzazione delle Esposizioni Universali: ne regola la frequenza, la qualità e sovrintende allo svolgimento della manifestazione secondo parametri fissi.

Gli Stati che vi aderiscono sono oggi 168. L’adesione è aperta a qualsiasi Governo in base alla Convenzione di Parigi del 1928.

L’art. 35 della Convenzione di Parigi del 1928 recita: *“Dopo l’entrata in vigore della presente Convenzione i Paesi che non l’abbiano firmata potranno aderirvi in qualsiasi epoca. A questo scopo, essi notificheranno, per iscritto e per via diplomatica al Governo francese la loro adesione, che sarà depositata negli archivi di questo Governo. Il Governo francese trasmetterà immediatamente ai Governi dei paesi firmatari ed aderenti copia certificata conforme della notificazione, indicando la data alla quale essa è stata ricevuta”*; l’adesione alla Convenzione è pertanto aperta ad ogni Stato che è membro delle Nazioni Unite o ogni Stato non membro ma che è parte dello Statuto del corso internazionale di giustizia o di uno Stato che è membro di una delle agenzie specializzate delle Nazioni Unite.

All’inizio il BIE svolgeva esclusivamente il compito di ordine amministrativo, invece in seguito cominciò a partecipare attivamente alla promozione delle expo, offrendo esperienze professionali nelle materie oggetto delle stesse.

Inoltre, il BIE, oltre che a garantire la qualità delle esposizioni ed il rispetto delle leggi internazionali, svolge un’ importantissima attività per la diplomazia pubblica e per il dialogo e la cooperazione internazionale.

Il logo ufficiale del BIE consiste in un cerchio, che simboleggia l'amicizia, all'interno del quale ci sono delle onde blu che si spostano verso l'orizzonte a simboleggiare il movimento dell'umanità verso il futuro.

Gli obiettivi che il BIE si prefigge di raggiungere sono: rafforzare le relazioni internazionali, condividere cultura ed educazione, incoraggiare lo sviluppo, lavorare per l'ambiente, rinnovare la città, sperimentare con il futuro. Le ricadute delle fiere internazionali sui Paesi che le ospitano sono positive e promuovono nuova occupazione e modernizzano il territorio.

Possono partecipare alle esposizioni organizzate dal BIE anche Paesi non membri e aziende che espongono, però, in padiglioni dedicati a iniziative private. Sono invitate ad esporre anche associazioni internazionali come l'Unione europea, le Nazioni Unite e la Croce Rossa Internazionale.

Il medesimo Paese non può organizzare un'esposizione prima di quindici anni dalla precedente. La richiesta presso il BIE deve indicare il tema che si intende trattare, le date proposte e la durata dell'esposizione. A questo punto il Bureau informa della candidatura gli altri Paesi membri, che avranno sei mesi di tempo per presentare una candidatura alternativa. Allo scadere dei sei mesi il BIE accerta alcune caratteristiche delle proposte ricevute come il tema, la durata, le date, il sito prescelto, la localizzazione, la stima del bilancio e l'appoggio governativo delle autorità locali e degli enti coinvolti. Una volta verificati questi parametri l'assemblea deciderà segretamente la candidatura più idonea.

3.2 CHE COS'E' EXPO 2015?

Expo Milano 2015 è un evento globale unico, di straordinaria importanza sotto il profilo educativo, culturale e scientifico.

E' l'Esposizione Universale che l'Italia ospiterà dal 1° maggio al 31 ottobre 2015. Sarà il più grande evento mai realizzato sull'alimentazione e la nutrizione. Per sei mesi Milano diventerà una vetrina mondiale in cui i Paesi mostreranno il meglio delle proprie tecnologie per dare una risposta concreta a un'esigenza vitale: riuscire a garantire cibo sano, sicuro e sufficiente per tutti i popoli, nel rispetto del Pianeta e dei suoi equilibri.

All'Esposizione Universale di Milano prenderanno parte oltre 140 Paesi e circa 20 milioni

di visitatori provenienti da tutto il mondo. L'obiettivo¹⁴² è quello di coinvolgere ed unire governi, istituzioni, società civile e cittadini in un dibattito sui temi universali connessi all'alimentazione e allo sviluppo sostenibile: l'equilibrio fra risorse naturali e produzione alimentare ed energetica, la sicurezza alimentare, la tutela della biodiversità, naturale e agricola, così come l'innovazione delle tecnologie, la visione multidisciplinare, la cooperazione, il raccordo di esperienze e competenze, le culture legate al cibo, l'informazione su stili di vita sani e sull'educazione alimentare.

Expo Milano 2015 sarà la piattaforma di un confronto di idee e soluzioni condivise sul tema dell'alimentazione, stimolerà la creatività dei Paesi e promuoverà le innovazioni per un futuro sostenibile. Offrirà, inoltre a tutti, la possibilità di conoscere i migliori piatti del mondo e scoprire le eccellenze della tradizione agroalimentare e gastronomica di ogni Paese. Per tutta la durata della manifestazione, la città di Milano e il Sito Espositivo saranno animati da eventi artistici e musicali, convegni, spettacoli, laboratori creativi e mostre.

Il Ministro delle politiche agricole con delega all'Expo, Maurizio Martina, parla così dell'esposizione: <<*Nutrire il pianeta energia per la vita è il grande tema che l'Italia con Expo 2015 offrirà alla discussione globale ospitando a Milano per sei mesi oltre 140 Paesi da ogni parte del globo. Come garantire cibo sano, sicuro e sufficiente di fronte ai cambiamenti epocali che già stanno modificando in radice il modo di produrre e consumare: un grande tema geopolitico che animerà il confronto fra Paesi, organizzazioni internazionali e associazioni animate dall'idea di confrontarsi per trovare nuove soluzioni e buone pratiche per combattere la povertà, utilizzare sempre meglio beni pubblici come acqua e terra e garantire maggiore sostenibilità ai modelli di sviluppo. Non è un caso che sia proprio l'Italia a sviluppare questo tema cruciale. Abbiamo un patrimonio di biodiversità unico al mondo e una capacità di lavorare sulle qualità agroalimentari riconosciuta da sempre oltre i nostri confini. C'è un modello agricolo e agroalimentare italiano che può diventare sempre di più un punto di forza per il futuro del Paese: dobbiamo riconoscerlo, valorizzarlo, svilupparlo sempre meglio rafforzandolo nel tempo nuovo in cui saremo chiamati a lavorare*>>.

Si dovrà tener conto pertanto che economia e immagine saranno proprio i protagonisti di Expo 2015.

L'esposizione rappresenta un evento in ambito educativo e scientifico di portata mondiale

¹⁴² Tratto dal Rapporto di Sostenibilità, Expo 2015 S.p.A., 2014, pag. 8, www.expo2015.org.

con i principali obiettivi di¹⁴³:

- stimolare e guidare la discussione a livello mondiale sulle sfide e sulle innovazioni correlate alla nutrizione, alla produzione, alla disponibilità e alla distribuzione del cibo;
- facilitare la cooperazione e l'interconnessione tra i soggetti coinvolti e le istituzioni;
- creare una piattaforma mondiale per le innovazioni e le best practices nell'ambito della nutrizione, della salute, del benessere, della sostenibilità e della tecnologia.

3.3 IL TEMA DELL'ESPOSIZIONE

In merito al tema trattato, Expo Milano 2015 ha fatto redigere un importante documento chiamato "Guida del tema" in cui i partecipanti vengono guidati nello sviluppo del tema in tutte le sue dimensioni.

Questo parte dalla volontà di proporre, per le Esposizioni Universali del XXI secolo, un nuovo modello che abbia un approccio innovativo e pervasivo di tutte le dimensioni dell'Expo.

Riassumendo i contenuti del documento, come spiegato nella "Guida alla lettura" dello stesso, vediamo che nel primo capitolo vengono descritti il Tema di Expo Milano 2015, il Concept del Tema e le sfide che esso pone all'Organizzazione e a tutti i partecipanti, sia da un punto di vista scientifico e culturale, sia per quanto riguarda l'eredità immateriale che si vuole lasciare dopo il 2015.

Il secondo capitolo descrive ampiamente come l'Organizzatore ha inteso intraprendere la sfida del Tema, concentrandosi sulla progettualità architettonica, culturale, scientifica, ambientale e tecnologica.

Il terzo capitolo descrive la traduzione concreta del Tema nel sito espositivo, attraverso lo sviluppo del paesaggio, le aree tematiche, gli spazi espositivi a disposizione dei partecipanti e gli itinerari tematici.

Il quarto capitolo spiega in maniera specifica le modalità di stesura del Theme Statement, indicando le informazioni necessarie all'Organizzatore e che quindi il Partecipante è tenuto

¹⁴³ Tratto dall'introduzione del documento "Avviso pubblico: Manifestazione di interesse per la selezione di soggetti disponibili alla fornitura di beni e servizi agli aderenti al programma "made of italians" di Expo Milano 2015 a condizioni agevolate", Giuseppe Sala (Amministratore delegato), 5 gennaio 2014, www.expo2015.org.

a fornire.

Il quinto capitolo contiene informazioni relative allo sviluppo tematico del progetto di partecipazione che ogni Partecipante dovrà fornire mediante la redazione di un Exhibition Project.

Questo documento è di notevole importanza vista la centralità che assume il Tema in questa edizione delle esposizioni universali.

In particolare esso è collegato ad alcuni degli Obiettivi del Millennio fissati dalle Nazioni Unite:

- sradicare la povertà estrema e la fame, in modo particolare riducendo del 50% la popolazione mondiale che soffre la fame;
- ridurre di almeno due terzi la mortalità infantile dei bimbi al di sotto dei cinque anni;
- migliorare la salute materna, in modo particolare ridurre di tre quarti il tasso di mortalità materna;
- garantire la sostenibilità ambientale, in particolare stimolando politiche e programmi di sviluppo sostenibile per invertire l'attuale perdita di risorse ambientali, riducendo il processo di annullamento della biodiversità;
- dare forte incentivo al partenariato¹⁴⁴ mondiale per lo sviluppo.

<<E' possibile assicurare a tutta l'umanità un'alimentazione buona, sana, sufficiente e sostenibile?>>. Questa è la domanda fondamentale da cui parte la sfida dell'Esposizione Universale di Milano 2015 come viene chiarito nella maggior parte dei documenti ufficiali della manifestazione tra i quali la "Guida ai Partecipanti".

La riflessione parte da un concetto base e, a mio avviso, fondamentale: il pianeta Terra ci ha nutrito per millenni, e adesso ha anch'esso bisogno di nutrimento.

Infatti, Expo Milano 2015 vuole mettere a confronto tutti i Paesi partecipanti su questo percorso di ricerca intrapreso dall'umanità: rispetto, atteggiamenti sostenibili, applicazione di tecnologie avanzate e visione di politiche nuove, al fine di trovare un equilibrio diverso tra risorse e consumi.

Inoltre, vuole dare un concreto sostegno ad una nuova consapevolezza condivisa circa gli obiettivi di sviluppo e crescita della presenza umana sul pianeta, partendo dal presupposto che se novecento milioni di persone patiscono la malnutrizione e altrettanti subiscono i

¹⁴⁴ Il partenariato (dal francese *partenaire*, in inglese *partnership*) è un confronto tra parti diverse (soggetti pubblici o privati, forze economiche e sociali) sulla realizzazione di interventi finalizzati allo sviluppo economico, allo sviluppo del territorio e all'integrazione sociale.

danni di un'alimentazione eccessiva e disordinata è evidente che il tema della sicurezza e salubrità alimentare si pone proprio su scala mondiale e coinvolge direttamente o indirettamente la maggior parte degli individui sulla terra¹⁴⁵.

La Guida del Tema chiede ai Partecipanti di lavorare insieme all'Organizzazione per dare risposte sempre più necessarie ed efficaci a questi temi, senza dimenticare che quando il tema fondamentale è il nutrimento, dobbiamo dare importanza alle buone pratiche dell'agricoltura, dell'allevamento e della generazione di organismi geneticamente modificati per salvaguardare la biodiversità, ma non solo guardando l'aspetto produttivo, ma piuttosto adottando anche politiche e strategie economico-finanziarie consone.

Infine, un altro degli aspetti su cui Milano Expo 2015 vuole focalizzarsi è quello di dare lo spunto per riflettere sulla storia dell'uomo e sulla produzione di cibo, sia dal punto di vista della conservazione e valorizzazione degli antichi saperi, sia nella ricerca di nuove applicazioni tecnologiche.

3.3.1 IL CONCETTO

L'aspetto più innovativo di Expo Milano 2015 è quello legato all'approccio concettuale al Tema, e per questo merita un paragrafo a parte.

Quello che desidera l'Organizzazione è che “Nutrire il pianeta, energia per la vita” sia un tema vivo, che tagli trasversalmente tutte le attività legate all'evento: il tema di riflessione è la nutrizione, bisogno biologico per l'uomo, ma in una prospettiva futura sembra che la disponibilità di risorse alimentari siano messe a rischio a causa delle abitudini e comportamenti umani. Per evitare ciò, è necessario che l'uomo provi a capire come, oltre a nutrire se stesso deva nutrire contemporaneamente anche il pianeta.

Dagli equilibri futuri di questo rapporto tra uomo e natura, di cui esso è parte, dipende la sopravvivenza della vita sul pianeta, ed Expo Milano 2015 sarà banco di prova per validare la ricerca dell'uomo in questa direzione.

L'importanza del concept del tema gira attorno a due sotto-temi fondamentali: il Consumo e la Produzione¹⁴⁶.

“Per consumo s'intende qualsiasi attività umana legata al puro nutrimento dell'uomo, dalle più individuali e spontanee, alle più complesse e socialmente organizzate, come una cena

¹⁴⁵ Tratto da Guida del Tema, a cura del gruppo di lavoro TEG, Settembre 2012, pag. 8.

¹⁴⁶ Si veda la Guida del Tema a cura del gruppo di lavoro TEG, Settembre 2012, pag. 11.

nel ristorante di una grande città che si può prenotare solo attraverso l'uso di Internet”.

Dalle abitudini alimentari dei singoli individui, che appartengono a religioni, culture e Paesi, ognuno dei quali prevede riti di consumo, alle tipicità di ogni Paese, dalle colture tradizionali alla produzione industriale su vasta scala, fino alla rappresentazione del consumo a livello di paesaggio immaginario all'interno di arti quali la pittura, il cinema, la letteratura, la fotografia: si tratta di una varietà di aspetti legati all'alimentazione, anche tra loro contrastanti, indicativi di quanto sia ampio e complesso il Tema di Expo Milano 2015 e che mettono in luce come questo si presti a essere raccontato attraverso un approccio multidisciplinare.

L'altro ambito delle attività umane che riguarda l'alimentazione è quello che concerne al mondo della produzione alimentare, ovvero “tutte quelle attività umane finalizzate alla creazione di cibo attraverso l'intervento dell'uomo sulla natura”. E' proprio per questo motivo che l'uomo ha costruito il paesaggio entro cui vive e agisce.

L'Expo Milano 2015 deve diventare anche occasione per trasmettere il rispetto del paesaggio e per approfondire a livello tecnologico intere filiere di produzione alimentare rappresentando avanzate tecnologie nell'ambito dell'industria di trasformazione, nelle infrastrutture e nella logistica.



¹⁴⁷ Considerati questi due ambiti di consumo e produzione, all'interno dell'asse della natura, si evince una constatazione che può essere il punto di partenza per l'elaborazione del proprio Theme Statement: la ricerca di un equilibrio tra esigenze alimentari dell'uomo e risorse disponibili.

3.3.2 LA SOSTENIBILITA'

Realizzare un grande evento, come la prossima Esposizione Universale, ponendo al centro il rispetto per l'ambiente, i territori e le comunità coinvolte: questo è l'impegno che Expo Milano 2015 ha preso sin dalla sua origine, già nella fase della candidatura.

La sostenibilità rappresenta *“l'equilibrio fra il soddisfacimento delle esigenze presenti senza compromettere la possibilità delle future generazioni di sopperire alle proprie”*¹⁴⁸, pertanto un valore trasversale che permea la manifestazione stessa a partire dal tema *“Nutrire il Pianeta, Energia per la Vita”*, che si proietta nella prospettiva di un futuro sostenibile del pianeta e della società.

In particolare, è stato presentato un programma di azioni volte ad adottare criteri di sostenibilità in tutto il ciclo di vita ed in tutti gli ambiti dell'evento, al fine di prevenire, mitigare e compensare i possibili effetti negativi sull'ambiente e sulle comunità locali. Queste le linee guida, i valori di riferimento e i progetti che Expo 2015 S.p.A. ha definito per trasformare l'Esposizione in un nuovo modo di concepire un grande evento internazionale, sono riassunti nei sotto paragrafi seguenti:

3.3.2.1 La Carta dei valori e degli impegni di Expo Milano 2015

La Carta dei Valori e degli Impegni rappresenta il risultato di un processo che ha coinvolto molteplici attori all'interno e all'esterno dell'azienda, e che ha come obiettivo movimentare risorse sia economiche che umane al fine di raggiungere e coinvolgere tante persone in merito al tema dell'alimentazione e della sostenibilità.

Gli organizzatori sono fiduciosi di poterne aumentare la consapevolezza, al fine di indirizzare le scelte e le azioni, tanto su scala locale che globale, per il miglioramento complessivo del benessere dell'umanità.

Questi spunti sono stati definiti in conformità a quanto previsto dalla norma ISO 20121:2013¹⁴⁹ e dal Regolamento EMAS¹⁵⁰ e con l'obiettivo di garantire il miglioramento

¹⁴⁸Commissione Ambiente e Sviluppo delle Nazioni Unite, Rapporto Brundtland, 1987.

¹⁴⁹ La norma UNI ISO 20121:2013 concerne la certificazione di sistemi per la gestione per eventi sostenibili (Event Sustainability Management System – ESMS) e stabilisce requisiti specifici per l'organizzazione di eventi che minimizzino i loro impatti sull'ambiente e sulle comunità e che rendano più forti le relazioni con un ampio spettro di stakeholder: autorità locali, fornitori, clienti, lavoratori e, naturalmente, con i partecipanti ed i fruitori dell'evento.

¹⁵⁰ Il Sistema comunitario di eco gestione e audit (EMAS = *Eco-Management and Audit Scheme*) è un sistema a cui possono aderire volontariamente le imprese e le organizzazioni, sia pubbliche che private, aventi sede nel territorio della Comunità Europea o al di fuori di esso, che desiderano impegnarsi nel valutare e migliorare la propria efficienza ambientale.

continuo delle prestazioni ambientali e di sostenibilità degli eventi organizzati da Expo 2015 S.p.A.

Questo processo ha portato alla definizione di 4 pilastri: eredità sociale, inclusione, innovazione e responsabilità, sui quali sono stati definiti impegni e obiettivi ed avviate azioni, iniziative e progetti concreti.

- **Eredità Sociale:** con la scelta del Tema “Nutrire il Pianeta, Energia per la Vita”, si intende stimolare le riflessioni e gli approfondimenti su una delle principali sfide che il mondo odierno si trova ad affrontare, con l’obiettivo di lasciare un’eredità di idee e di iniziative sulle quali sviluppare soluzioni a lungo termine.
- **Inclusione:** il coinvolgimento e la partecipazione attiva di tutti gli attori e della comunità a livello globale sono posti a garanzia di quella condivisione dei saperi che caratterizza le esposizioni universali sin dalle loro origini e che farà di Expo Milano 2015 il punto di incontro tra esperienza e conoscenza.
- **Innovazione:** la presentazione di soluzioni innovative al problema della crisi alimentare globale, nonché le soluzioni adottate per la costruzione del Sito e delle Aree espositive ed i servizi all’avanguardia per la gestione dell’Evento, consentiranno al visitatore di vivere un’esperienza unica e indimenticabile, supportata da tecnologie del futuro (la cosiddetta Smart City¹⁵¹).
- **Responsabilità Sociale:** l’attuazione dei principi di sostenibilità nell’ambito della progettazione, della realizzazione e della gestione dell’evento mirano a ridurre al minimo l’impatto ambientale, consentendo a tutti gli stakeholder coinvolti di prendere parte ad un’esperienza realmente sostenibile, che funga da esempio per gli eventi futuri.

3.3.2.2 Il rapporto di sostenibilità di Expo 2015

Expo 2015 S.p.A. ha pubblicato il secondo Rapporto di Sostenibilità relativo al 2014.

Il Rapporto di Sostenibilità è un documento con cui la società Expo 2015 S.p.A. descrive in modo organico le azioni svolte e i risultati finora raggiunti sotto il profilo economico, sociale ed ambientale nell’organizzazione di Expo Milano 2015, anche attraverso il coinvolgimento e il contributo dei numerosi Stakeholder che partecipano alla realizzazione dell’Evento.

¹⁵¹ Si vuole sfruttare la tecnologia per far vivere un’esperienza unica al visitatore supportato da servizi di ultima generazione e all’avanguardia (Smart City = la città si candida a migliorare l’interazione con i cittadini e tra i cittadini, a diventare cioè una città intelligente).

Come metodologia di riferimento sono state adottate le linee guida per il Reporting di Sostenibilità della Global Reporting Initiative, le cosiddette G4, che rappresentano la migliore pratica riconosciuta a livello internazionale in tema di rendicontazione di sostenibilità¹⁵².

E' la prima volta che un'esposizione universale si impegna a pubblicare annualmente un Rapporto di Sostenibilità sulle proprie attività.

Il BIE, in occasione della pubblicazione del primo Rapporto di Sostenibilità nel 2013, ha sottolineato in una nota: “questo documento è il risultato di un grande sforzo, contiene molte informazioni importanti e deve essere considerato come parte del processo di lavoro e di documentazione per la legacy dell'Evento. Raccomandiamo di continuarne la pubblicazione, anche per raggiungere un maggior numero di stakeholder”.

Il documento va a permeare tutta la Società, comprendendo l'organizzazione dell'Evento, la realizzazione delle opere e degli interventi di competenza, la gestione delle relazioni con le diverse categorie di Partecipanti e con i soggetti istituzionali, a tutti i livelli, coinvolti nella governance dell'Evento, nonché con tutti gli Stakeholder a diverso titolo interessati dalla manifestazione.

3.3.2.3 Progetti speciali

Le grandi ambizioni di Expo 2015 sono quelle di riuscire a permeare tutti gli aspetti della società: la scuola, il cinema, la ricerca e l'innovazione, la tecnologia digitale, la femminilità. Tutti i giorni ci confrontiamo con questi temi, cercando riflessi e spunti che ci riguardano, che ci facciano crescere, imparare e anche migliorare. In questo senso, Expo Milano 2015 promuove una serie di progetti proprio in questi ambiti, con la convinzione che il Tema “Nutrire il Pianeta, Energia per la Vita” attraverso la vita di tutti, tutti i giorni: così il cibo, il gusto, l'alimentazione, la sostenibilità vengono utilizzati per stimolare la curiosità e la voglia di conoscere che da sempre muovono il mondo, per diffondere consapevolezza.

Per citare uno dei progetti più importanti di Expo Milano 2015 è quello di valutare se e

¹⁵² Il GRI è un'organizzazione leader nel campo della Sostenibilità, fondata a Boston nel 1997, che promuove l'adozione, da parte di tutti i tipi di organizzazione, di sistemi di reportistica volti alla trasparenza ed alla responsabilità con attenzione a tutti i temi della sostenibilità, con l'obiettivo di contribuire ad uno sviluppo sostenibile globale. GRI è un'organizzazione no-profit con una struttura basata su di un Network. La *mission* del GRI è quella di rendere disponibile, per società ed organizzazioni di ogni natura, delle pratiche consolidate che costituiscano uno standard di riferimento nella misurazione e rendicontazione degli impatti e delle performance ambientali, sociali ed economiche.

come le tecnologie riescano a garantire il conseguimento di servizi più efficaci e utilizzabili, maggiormente sostenibili ed energeticamente efficienti.

Per questo motivo è stato sviluppato un nuovo paradigma di analisi: la *Smartainability*¹⁵³, grazie ad un protocollo con Expo Milano 2015 e all'importante contributo dei partners.

Lo scopo di Smartainability è dunque quello di misurare, con l'ausilio di parametri qualitativi e quantitativi, come e quanto una città possa risultare più sostenibile grazie all'impiego di tecnologie *smart*. Grazie ad un'importante fase di verifica sulla metodologia sviluppata è stata riconosciuta l'adeguatezza di Smartainability al caso Expo Milano 2015 e sono emersi degli spunti di miglioramento per lo sviluppo ulteriore della metodologia, che potrà poi essere applicata ad altri "grandi eventi" e a contesti più estesi e complessi quali un'intera città. Le funzionalità consentono di ottenere determinati benefici che vengono analizzati attraverso opportuni indicatori di prestazione. Gli indicatori sono classificati in quattro differenti dimensioni: ambiente (ad esempio una emissione di inquinanti o produzione di rifiuti), economia (ad esempio i costi di investimento o di gestione, oppure, la maggiore qualità e affidabilità dei servizi offerti), energia (ad esempio l'energia risparmiata, l'utilizzo di fonti rinnovabili), living (inteso come miglioramento della qualità della vita delle persone).

Al termine dell'analisi, la metodologia consentirà di valutare i vantaggi generati dall'adozione di tecnologie "smart", prima della loro effettiva implementazione, contribuendo così a migliorare la qualità del vivere dei nostri centri urbani.

Dimension	KPI	Quantification
Environment 	Greenhouse gases	-20%
	Acid gases	-20%
	Particulate (PM10 PM2,5)	-20%
Economy 	Investment cost	-20%
	Costs variation by service suspension	-58%
Energy 	Consumed energy	-20%
	Renewable energy used	+5%
Living 	Service suspension number	-25%
	Service suspension duration	-45%

¹⁵³Smartainability è stata realizzata nel quadro dei progetti finanziati dal fondo "Ricerca per il sistema elettrico nazionale" ai sensi del Decreto del Ministro per lo sviluppo Economico 9 Novembre 2012 e successivi.

¹⁵⁴ I risultati espressi mediante gli indicatori rappresentano la differenza di prestazione tra le tecnologie smart e le rispettive tecnologie tradizionali che andranno a sostituire. L'esempio rappresenta la valutazione relativa all'impiego di tecnologie intelligenti per la rete di distribuzione dell'energia elettrica del sito e del sistema di illuminazione.

3.3.2.4 *Le sfide di Expo Milano 2015*

Le sfide che l'Expo propone sono rivolte in particolar modo ai Partecipanti, nella convinzione che proprio dalle persone comuni possano partire i migliori spunti.

D'altra parte le esposizioni universali non hanno mai inteso proporre soluzioni 'normative'¹⁵⁵: lo spirito nelle quali è cresciuto il movimento delle esposizioni ha dal principio valorizzato la molteplicità delle risposte, l'apertura di nuove strade e la provocazione di nuove domande. È lo stesso spirito che semmai ha chiesto implicitamente ai partecipanti delle Expo di scegliere le "strade meno battute" (R. Frost).

Una sfida importante che Expo Milano 2015 vuole promuovere è quella legata alla valorizzazione di genere, volta a nobilitare il ruolo della donna in relazione ad aspetti cruciali come la nutrizione e la sicurezza alimentare, la produzione degli alimenti e la loro preparazione. Nella maggioranza dei Paesi, sono infatti le donne a gestire l'economia familiare e ad essere impiegate nel settore agroalimentare. In particolare nelle società rurali, il contributo della donna al raggiungimento della sicurezza alimentare, intesa come la capacità di garantire in maniera costante una quantità di cibo sufficiente a soddisfare il fabbisogno energetico giornaliero, è stata riconosciuta centrale dalle Nazioni Unite, che per questo motivo promuovono un maggiore accesso delle donne alle risorse, al credito, alla formazione in un'ottica di sviluppo sostenibile.

Tra le altre sfide che l'Expo mira a portare avanti troviamo le scadenze degli Obbiettivi del Millennio fissati dalle Nazioni Unite¹⁵⁶ (vedi sopra, paragrafo 3.3 "Il tema trattato").

3.4 IL SITO ESPOSITIVO¹⁵⁷

Il Sito Espositivo occupa una superficie di 1,1 milione di m² e si trova in un'area a nord-ovest di Milano in un contesto fortemente ricco di infrastrutture. L'area infatti si trova all'incrocio delle autostrade A8/A9 Como-Varese-Milano e A4 Torino-Milano-Venezia ed è servita dai principali sistemi di trasporto pubblico. Inoltre, è raggiungibile in meno di

¹⁵⁵ Guida del Tema a cura del gruppo di lavoro TEG, Settembre 2012, Milano, pag. 14.

¹⁵⁶ Il rapporto tra Expo Milano 2015 e le Nazioni Unite è già attivo e si prospetta la costruzione di un percorso comune ricco di attività: dalla collaborazione per lo sviluppo di alcuni aspetti del progetto Best Practices, all'organizzazione di eventi. Si tratta dunque di un approccio trasversale che si concretizza sia nella fase di progettazione dei contenuti tematici dell'Expo, sia nell'ambito delle attività proposte dall'Organizzatore o dai Paesi Partecipanti durante i sei mesi dell'Esposizione.

¹⁵⁷ Si veda per tutti i dettagli il capitolo 3 "Le opere di Expo Milano 2015 e il contesto normativo" del Rapporto di sostenibilità 2014, Expo 2015 S.p.A, 2014, pag. 30.

un'ora dagli aeroporti di Malpensa e Linate e in un'ora dall'aeroporto di Orio al Serio.

Il terreno su cui sorge il sito è attraversato da due corsi d'acqua, il torrente Guisa e il cavo Viviani.

Il Piano del Sito Espositivo presentato al BIE si sviluppa su due assi ortogonali che richiamano la struttura urbanistica delle antiche città romane (vedi figura seguente):

- il “*Decumano*”, o *World Avenue*, un asse di circa 1,5 km di lunghezza e 35 m di larghezza, che attraversa l'intero sito in direzione est-ovest. Lungo l'asse sorgono i padiglioni dei diversi Partecipanti, offrendo a tutti i Paesi una posizione di primo piano e grande visibilità;
- il “*Cardo*”, asse perpendicolare di 350 metri orientato in direzione nord-sud, lungo il quale si ergono le strutture realizzate per la partecipazione degli Enti e dei territori italiani.

All'incrocio fra le due rette, si trova Piazza Italia, luogo simbolico d'incontro tra l'Italia e il mondo.

Le strutture più significativi realizzati da *Expo 2015* sul sito espositivo sono:

- la Lake Arena che costituisce il più grande spazio aperto dedicato ai visitatori (90 metri di diametro), dove verranno realizzati eventi e installazioni artistiche e al centro della quale sarà posizionato l'Albero della Vita;
- la Collina Mediterranea, punto panoramico all'interno del Sito;
- l'Expo Centre, spazio per uffici ed eventi (l'auditorium per 1.500 persone e la Performance area);
- la Passerella Expo-Cascina Merlata, quale accesso per lo staff dei partecipanti ospitati presso il complesso di Cascina Merlata;
- la Passerella Fiera per agevolare gli ingressi e le uscite dal Sito Espositivo e i collegamenti con la stazione della metropolitana e del passante ferroviario;
- l'Open Air Theatre, costruzione dedicato ad ospitare circa 11.000 persone su prato e gradinate, in occasione di concerti all'aperto, spettacoli teatrali e cerimonie ufficiali. La copertura del palco è dotata di pannelli solari in modo che le necessità energetiche dei diversi spettacoli possano essere recuperate anche dalle fonti rinnovabili;
- la Cascina Triulza, antico casale ristrutturato che costituisce un'importante testimonianza del patrimonio storico, architettonico e ambientale rappresentato dalle cascine agricole milanesi.

L'elemento di novità e avanguardia di Expo Milano 2015 è rappresentato dai Cluster in

quanto, per la prima volta, i Paesi che non realizzano il proprio padiglione espositivo vengono raggruppati in padiglioni collettivi secondo identità tematiche e filiere alimentari, anziché secondo criteri geografici.

All'interno di queste aree si trovano sia zone comuni, concepite per ospitare mostre, mercati, eventi e degustazioni utili per sviluppare congiuntamente il tema proprio di ciascun Cluster, sia spazi espositivi individuali, dove ciascun Paese può mostrare la propria interpretazione del Tema.

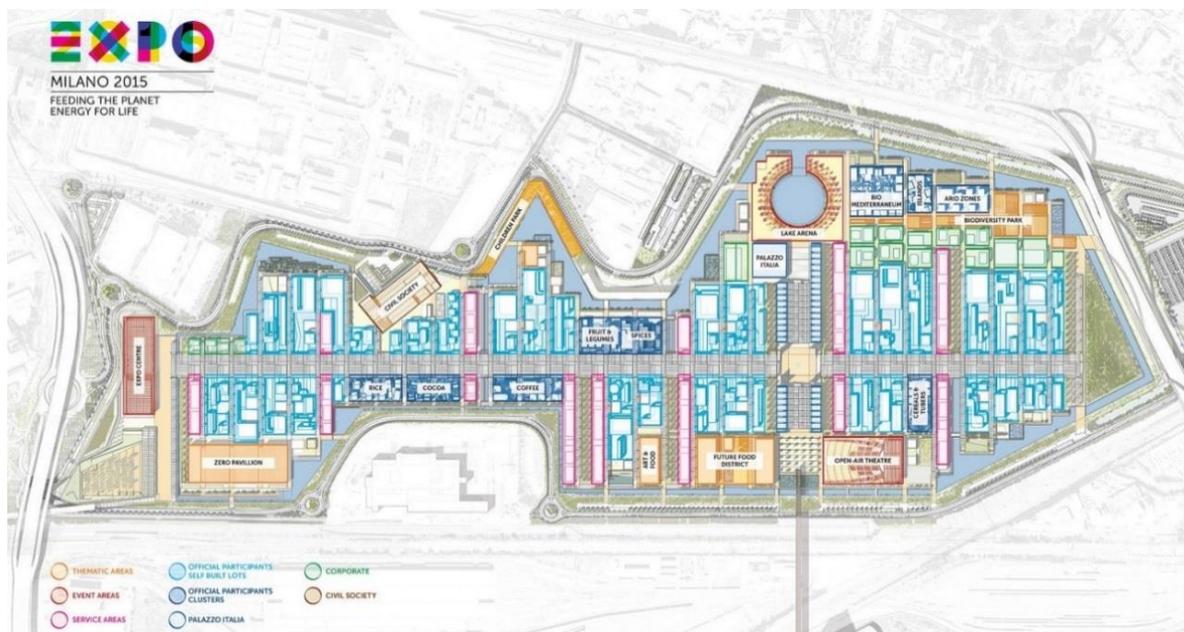
Gli altri punti chiave del sito sono, inoltre, le Aree Tematiche, spazi a cura di Expo 2015 in cui la Società proporrà percorsi espositivi ed installazioni artistiche, rendendoli punti fondamentali di approfondimento del tema e di coinvolgimento dei visitatori:

- il Padiglione Zero ospita un percorso scenografico dedicato alla storia alimentare dell'uomo volto ad introdurre il visitatore al tema dell'esposizione ed incoraggiarlo ad affrontare le grandi domande sul futuro del pianeta.
- il Future Food District, costituito da due padiglioni espositivi di 2.500 mq e da una piazza di 4.500 mq, presenterà un percorso estremamente interattivo dove il visitatore potrà sperimentare come sarà fare la spesa nel supermercato del futuro e cucinare gli alimenti acquistati nelle cucine ipertecnologiche;
- il Parco della biodiversità sarà un grande spazio di 14.000 mq dedicato alla diversità della catena agroalimentare, tramite un sistema di serre, spazi aperti e spazi coltivati attraverso i quali il visitatore potrà scoprire una moltitudine di piante, colture, orti, giardini, installazioni, interazioni digitali, applicazioni, giochi e performance;
- il Children Park è lo spazio interamente dedicato ai più giovani visitatori e alle loro famiglie dove potranno esplorare i temi della sostenibilità attraverso un percorso ludico ed educativo impartito attraverso diversi stimoli (fisici, sensoriali, relazionali, culturali).

Curiosa sarà, inoltre, l'Area Tematica Art&Food: un percorso espositivo dedicato all'iconografia degli alimenti e del stare a tavola, che vede il cibo come oggetto delle opere di artisti di tutto il mondo, accompagnate da una mostra di articoli legati alla cucina, alla nutrizione e alla convivialità che hanno cambiato la vita quotidiana dell'uomo. Infine, dobbiamo citare il progetto *Vie d'Acqua*¹⁵⁸ che ha portato alla realizzazione di un Canale,

¹⁵⁸ Il programma di interventi del progetto *Vie d'Acqua* approvato nel 2012 dal C.d.A. di Expo 2015 e ratificato con D.g.r. n° IX/3255 dalla Giunta della Regione Lombardia è suddiviso in quattro categorie tematiche: gli interventi essenziali per il funzionamento del sito espositivo (come la sistemazione del canale principale *Villoresi* e realizzazione del canale secondario *Via d'Acqua per Expo 2015*), il reticolo idrico regionale (come la riqualificazione e messa in sicurezza della valle del torrente *Guisa*, e la realizzazione

lungo 4,5 km e di larghezza minima pari a 4,5 metri, che si estende su una superficie complessiva di circa 90.000 metri quadrati. Questa realizzazione si integra nelle attività per lo sviluppo del reticolo idrico del sito espositivo.



3.5 I PARTECIPANTI

Nello svolgimento di Expo Milano 2015 sono coinvolti diversi soggetti, le cui competenze sono disciplinate dall'articolo 1 dell'Accordo con il BIE.

In generale nelle esposizioni universali i Partecipanti sono suddivisi in due categorie: i Partecipanti Ufficiali (Official Participants), costituiti dai Paesi sottoscrittori della Convenzione di Parigi del 1928 e dalle Organizzazioni Internazionali, e i Partecipanti cosiddetti Non Ufficiali (Non Official Participants), rappresentati dalle Imprese e dalle Organizzazioni della Società Civile, la cui partecipazione contribuisce a garantire inclusione all'evento.

Il modello di partecipazione¹⁵⁹ adottato da Expo 2015 vuole raggiungere la più ampia adesione e partecipazione possibile, garantendo la rappresentanza di tutte le parti interessate alla manifestazione sui temi universali dell'alimentazione e della sostenibilità e sulle sfide

dell'*Anello Verde e Azzurro*), il parco dell'Expo (ovvero la realizzazione di una dorsale ciclopedonale con la riqualificazione del *Darsena* e del *Naviglio Grande*), il paesaggio e il sistema rurale (prevede interventi di recupero agro-ambientale e di elementi di paesaggio rurale).

¹⁵⁹ Si veda il Rapporto di sostenibilità¹⁵⁹ Expo 2015 SpA, 2014, pag. 124.

che essi pongono al futuro dell'umanità.

L'obiettivo è infatti quello di rendere l'evento non solo un luogo di incontro e di confronto internazionale tra cittadini, Stati e istituzioni intorno al tema, ma anche un vero e proprio "laboratorio" per la presentazione e la condivisione di idee, concetti ed innovazioni tra i partecipanti.

I Partecipanti Ufficiali che hanno confermato la partecipazione all'esposizione universale di Milano sono 147, rappresentativi dell'86% della popolazione mondiale. Si tratta di un risultato particolarmente significativo, che testimonia il grado di interesse per l'evento e l'impegno profuso in questi anni dalla società, in collaborazione con le istituzioni italiane nazionali e locali.

I Paesi aderenti possono partecipare all'evento progettando e costruendo un proprio padiglione "Self Built"¹⁶⁰, oppure condividendo lo spazio espositivo con altri Paesi, all'interno dei *Cluster* (si veda sopra, paragrafo 3.4 "il sito espositivo").

La presenza delle organizzazioni internazionali ad Expo Milano 2015 è un elemento chiave dell'esposizione. Le principali organizzazioni internazionali rivestono infatti un ruolo centrale rispetto ai temi della nutrizione e della sostenibilità dell'alimentazione. Le organizzazioni internazionali che hanno confermato formalmente la loro partecipazione ad Expo Milano 2015 sono:

- le Nazioni Unite;
- l'Unione Europea;
- l'Organizzazione Europea per la Ricerca Nucleare – CERN;
- il Sovrano Militare Ordine di Malta – SMOM.

3.5.1 IL COINVOLGIMENTO DEL SISTEMA PAESE

Il successo di Expo Milano 2015 dipende anche, in misura fondamentale, dal contributo delle istituzioni locali delle aree direttamente interessate dall'evento e, più in generale, dal rapporto e dalla collaborazione con gli enti e le istituzioni di tutto il territorio nazionale.

Al fine di garantire la corretta gestione e valorizzazione di tali relazioni, nell'organizzazione dell'evento Expo 2015 S.p.A. si interfaccia:

- con il Comune di Milano, attraverso uno strumento di pianificazione di cui il

¹⁶⁰Ogni Paese partecipante può decidere di realizzare autonomamente un proprio padiglione nel rispetto delle regole sulla costruzione e sull'allestimento degli spazi dettate da *Expo 2015*, con una particolare attenzione dedicata anche agli spazi verdi e al paesaggio, considerati elementi essenziali della partecipazione.

comune si è dotato (il programma “City Operations”), al fine di integrare i progetti e le iniziative che esso realizza in vista dell’evento con le attività sviluppate da Expo 2015 S.p.A., e quindi massimizzare i benefici e le ricadute positive dell’esposizione sulla città;

- con tutte le regioni italiane nell’ambito del Tavolo “Expo – Regioni”, a cui partecipano la Conferenza delle Regioni e il Governo, allo scopo di coinvolgere tutti i territori italiani nell’Evento, valorizzarne il patrimonio e le eccellenze rispetto al tema e dare nuovo impulso anche al turismo.

3.5.2 IL COINVOLGIMENTO DELLA SOCIETA’ CIVILE

La società civile rappresenta per Expo Milano 2015 uno stakeholder fondamentale, in quanto non è possibile affrontare un tema tanto centrale per il futuro dell’umanità come la nutrizione e la sostenibilità senza il contributo delle organizzazioni della società civile.

E’ stato pertanto redatto, nel 2012, l’Accordo di Partecipazione (*Participation Agreement*), che individua le modalità di partecipazione per le organizzazioni aventi una dimensione internazionale ad Expo 2015.

Sono 12 le organizzazioni della società civile che hanno sottoscritto tale accordo: *Alliance2015/Cesvi, Action Aid International/Italia, Fairtrade International/Italia, Caritas Internationalis/Italiana/Ambrosiana, Lions Clubs International, Oxfam International/Italia, Save the Children Association/Italia ONLUS, WWF International/Italia, Inter Press Service, Don Bosco Network/VIS, PlaNet Finance Groupe e World Association of Agronomists/CONAF.*

Fin dal 2012, Expo 2015 ha collaborato con le organizzazioni della società civile attraverso la concessione di patrocini e partnership e la partecipazione a numerosi eventi.

3.5.3 IL RAPPORTO CON LE IMPRESE

E’ evidente che un evento del genere, grazie alla risonanza che esso porterà in tutto il mondo, rappresenta per le imprese, sia italiane che straniere, un’occasione unica per promuovere le proprie migliori pratiche e le soluzioni più innovative nei campi dell’alimentazione, della sostenibilità, della salute e del benessere.

Vi sono diversi modo di partecipare a Expo Milano 2015:

- stipulando dei contratti di partnership con Expo 2015;
- come fornitore, proponendo i propri beni, servizi ed opere alla società organizzatrice così come a tutti i partecipanti;
- in qualità di Non-Official Participant, realizzando un proprio spazio espositivo all'interno del sito e contribuendo in questo modo allo sviluppo e all'illustrazione del tema per l'intera durata dell'esposizione. Vi sono quattro aziende che parteciperanno in questo modo: China Corporate United Pavilion, New Holland Agricolture, Coca Cola e Vanke.
- Stipulando accordi di sponsorizzazione con i singoli Paesi partecipanti. In questo caso le imprese sponsor possono essere visibili solo ed esclusivamente all'interno dell'area espositiva del rispettivo Paese e non possono utilizzare il logo di Expo Milano 2015.

E' evidente che per Expo 2015 è importante sviluppare un rapporto aperto con il mondo delle imprese garantendo accessibilità, trasparenza, confronto e scambio con tutti gli operatori economici interessati: già attraverso il sito web ufficiale, infatti, la società ha sviluppato iniziative tese ad illustrare le opportunità di collaborazione.

Teniamo presente che fondamentale è stato il coinvolgimento di Camere di Commercio¹⁶¹, organizzazioni confindustriali e associazioni di settore, dalla chimica all'agricoltura, dalla tecnologia alimentare all'edilizia sostenibile, dalla produzione vinicola al packaging, per lo sviluppo di modelli di partecipazione flessibili, in grado di soddisfare ogni esigenza delle aziende interessate.

3.5.4 LINEE GUIDA PER I PARTECIPANTI

Abbiamo visto come alla manifestazione partecipino a 360 gradi tutti i possibili partecipanti: gli impegni di Expo Milano 2015 si concretizzano infatti in una serie di attività e di iniziative volte ad indirizzare e supportare quanti contribuiscono all'esposizione, nella prevenzione, riduzione e gestione degli impatti ambientali connessi alla loro presenza in sito ed a promuoverne il contributo in termini di sostenibilità dell'evento stesso.

A tal proposito sul sito ufficiale dell'evento viene riportato il quadro (o *Special*

¹⁶¹ CCIA italo-tedesca, CCIA italo-brasiliana, CCIA Bari /delegazione giovani imprenditori, centro svizzero di Milano (CCIA più altri enti).

Regulations) degli strumenti che regolano la partecipazione all'evento richiamano una serie di obiettivi di carattere perlopiù ambientale tra cui:

- l'adozione di misure per la prevenzione dell'inquinamento e per la corretta gestione degli impatti ambientali connessi alle attività di costruzione e allestimento dei propri padiglioni e strutture espositive;
- la riduzione e l'ottimizzazione dei consumi di energia e di risorse idriche;
- l'adozione di specifiche strategie per la gestione degli aspetti ambientali connessi agli imballaggi, alla logistica, al trasporto ed alla movimentazione delle proprie merci;
- la preferenza verso prodotti e servizi con migliori caratteristiche e prestazioni ambientali nello sviluppo delle proprie attività commerciali e di marketing.

CAPITOLO 4: LA STABILE ORGANIZZAZIONE A EXPO MILANO 2015

SOMMARIO: 4.1 INTRODUZIONE - 4.2 AMBITO SOGGETTIVO - 4.3 PARTECIPANTI UFFICIALI E NON UFFICIALI: TRATTAMENTO AI FINI DELL'IMPOSIZIONE SUL REDDITO - 4.4 ATTIVITA' COMMERCIALE: STABILE ORGANIZZAZIONE ALL'EXPO – 4.5 LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE A EXPO 2015.

4.1 INTRODUZIONE

Dopo aver analizzato, nei precedenti capitoli, i presupposti per la tassazione del reddito di società estere che operano in Italia e, nel caso specifico, le caratteristiche dell'Esposizione Universale in corso a Milano, si tratta a questo punto di verificare se e in quale misura l'installazione delle strutture associate allo svolgimento in Italia della Esposizione Universale possa, in qualche misura, rilevare sotto il profilo della configurabilità di “stabili organizzazioni” (segnatamente, di stabili organizzazioni in Italia di imprese residenti all'estero).

Il contesto di riferimento cui riferire le nostre considerazioni circa Expo Milano 2015 è rappresentato dall' *“Accordo tra il Governo della Repubblica Italiana e il Bureau International des Expositions sulle misure necessarie per facilitare la partecipazione all'Esposizione Universale di Milano del 2015”*, stipulato a Roma l'11 luglio 2012. Tale convenzione è stata ratificata e resa esecutiva in Italia con legge del 14 gennaio 2013, n. 3.

Proprio come recita il titolo di questa normativa, si vuole sottolineare come il Governo italiano si stia impegnando a favore dell'Esposizione, cercando di favorire la riuscita dell'evento sotto tutti i diversi aspetti, nonché la partecipazione della maggior parte dei soggetti, coinvolgendo la società civile a tutti i diversi livelli.

L'Accordo regola, infatti, tra le varie cose, la presenza dei Partecipanti Ufficiali e Non Ufficiali a Expo Milano 2015 e si preoccupa di definire, anche a livello pratico, molteplici aspetti operativi dell'evento.

In base a tale Accordo, lo Stato ospitante deve attuare tutte le misure necessarie per facilitare la partecipazione all'Expo Milano 2015 e per favorire, così, il successo dell'Esposizione stessa.

In vista di Expo 2015, l'Amministrazione finanziaria ha previsto specifiche iniziative, nonché fornito importanti chiarimenti in merito agli aspetti fiscali per la partecipazione a fiere ed esposizioni.

In particolare, sono state previste le seguenti misure volte a fornire assistenza alle società partecipanti:

- l'istituzione di un Desk appositamente dedicato all'evento (Expo2015@agenziaentrate.it), ovvero un canale di assistenza, alla quale i soggetti interessati possono rivolgersi, direttamente, tramite professionisti oppure tramite Expo 2015 S.p.A., per avere risposte a quesiti di natura fiscale; l'obiettivo è quello di avere l'unicità dell'interlocutore, in modo da avere risposte certe, precise e specifiche da parte di un unico soggetto; esso intende anche agevolare e accelerare i flussi di comunicazione, favorendo una sinergia con l'Amministrazione finanziaria italiana per favorire i chiarimenti normati e procedurali;
- l'istituzione di una sezione del sito dell'Agenzia entrate dedicata alle questioni di carattere fiscale riguardanti Expo Milano 2015, dove è possibile consultare e scaricare tutti i documenti necessari ai corretti adempimenti fiscali con le relative norme vigenti.
- l'istituzione di un punto di contatto fisico, presso il "Centro Servizi per i Partecipanti" di Expo Milano 2015, dove saranno presenti funzionari dell'Agenzia delle Entrate durante tutta la manifestazione; essi saranno disponibili a fornire assistenza ai partecipanti per gli adempimenti fiscali.

L'Agenzia delle entrate ha inoltre emanato la Circolare n° 26/E del 7 agosto 2014 avente il seguente oggetto: *"Questioni di carattere fiscale connesse all'Esposizione Universale di Milano del 2015"*.

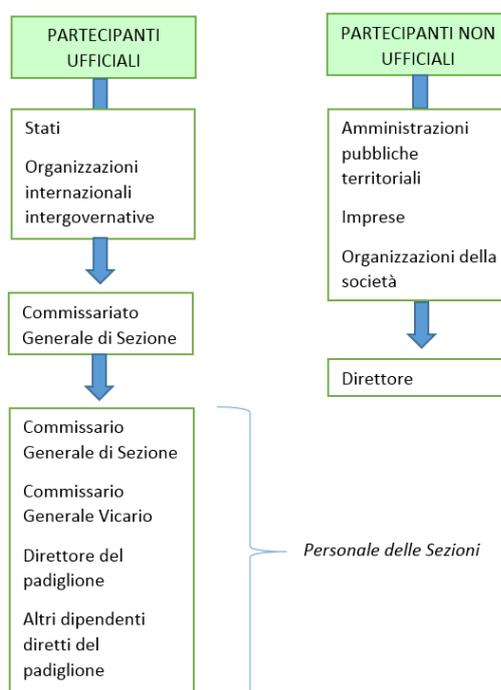
Proprio quest'ultimo documento sarà oggetto di analisi nel mio ultimo capitolo, al fine di evidenziare gli aspetti più rilevanti per l'applicazione dell'art. 162 del TUIR e comprendere se la partecipazione ad Expo Milano 2015 possa configurare un'ipotesi di stabile organizzazione.

4.2 AMBITO SOGGETTIVO: I PARTECIPANTI

Prima di esaminare problematiche specifiche, la Circolare riassume da un punto di vista

nozionistico le diverse figure dei Partecipanti di Expo 2015, vista la numerosa quantità di soggetti che un evento come questo coinvolge.

Riprendendo quello che abbiamo già visto precedentemente, si individuano, a tal proposito, i Partecipanti Ufficiali (Stati ed organizzazioni intergovernative che hanno ricevuto e accettato l'invito ufficiale a partecipare ad Expo Milano 2015) e Non Ufficiali (entità giuridiche, nazionali od estere, autorizzate dal Commissario Generale dell'Expo a partecipare all'evento; possono essere Partecipanti Non Ufficiali le amministrazioni pubbliche territoriali, le aziende e le organizzazioni della società civile) che risultano organizzati come di seguito:



Tuttavia, è da sottolineare che anche nell'accordo stipulato tra il Governo della Repubblica italiana e il BIE (e riportate brevemente nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate), vengono disciplinate le varie figure¹⁶², tra cui:

- Commissario generale dell'Expo Milano 2015, che rappresenta lo Stato italiano per l'adempimento degli obblighi internazionali assunti dall'Italia nei confronti del BIE;
- Organizzatore, ovvero la società Expo 2015 S.p.A., che pone in essere interventi infrastrutturali e organizzativi (opere di preparazione del sito, di organizzazione e gestione dell'evento), secondo le competenze delineate dalla normativa italiana;

¹⁶² Si veda a tal proposito l'art. 1 della Parte I della Legge n° del 14 gennaio 2013 o *Accordo tra il Governo della Repubblica Italiana e il BIE sulle misure necessarie per facilitare la partecipazione all'Esposizione*.

- Proprietario, ossia la società AREXPO S.p.A., che è titolare delle aree del sito espositivo di Expo Milano 2015, sulle quali è stato costituito un diritto di superficie a favore dell'Organizzatore;
- Collegio dei commissari generali con cui si intende l'insieme dei Commissari Generali di Sezione.

L'importanza di definire le varie categorie di soggetti risiede nel fatto che, grazie all'Accordo con il BIE, vengono riconosciute ai Partecipanti Ufficiali e Non Ufficiali, così come all'Organizzatore e al Proprietario alcune agevolazioni fiscali che riguardano sia le imposte dirette, sia quelle indirette (ricordiamo che per quanto concerne questa trattazione sono interessanti solo le imposte dirette).

Sono agevolazioni speciali, legate alla specifica manifestazione, alle quali si integrano le normative già previste dall'ordinaria disciplina fiscale italiana per la generalità dei contribuenti.

4.3 PARTECIPANTI UFFICIALI E NON UFFICIALI: TRATTAMENTO AI FINI DELL'IMPOSIZIONE SUL REDDITO

L'articolo 10, comma 1, dell'Accordo con il BIE prevede che: *“i Commissariati Generali di Sezione, i loro beni, averi e redditi sono esentati, nell'ambito delle attività istituzionali espositive e non commerciali, da ogni imposizione diretta e, nei limiti previsti dal presente articolo, dalle imposte indirette, da parte dello Stato, delle Regioni, delle Provincie e dei Comuni”*.

Questo sta a significare che le strutture operative dei Partecipanti Ufficiali, rappresentate dai Commissariati Generali di Sezione, beneficiano delle agevolazioni fiscali esentative previste dall'Accordo con il BIE quando svolgono le loro attività istituzionali espositive.

La Circolare specifica che queste agevolazioni si riferiscono esclusivamente all'attività istituzionale da essi esercitata, mentre non riguardano l'attività commerciale eventualmente svolta in Italia da un Commissariato Generale di Sezione, con riferimento alla quale quest'ultimo dovrà, invece, osservare gli obblighi e gli adempimenti ordinariamente previsti dalle disposizioni fiscali italiane ai fini delle imposte dirette, dell'Iva e delle altre

imposte indirette¹⁶³.

Viene in seguito evidenziata l'evidente finalità agevolativa della disposizione, dalla quale è possibile desumere che per facilitare la partecipazione all'evento, i Partecipanti Ufficiali sono esonerati, grazie all'accordo internazionale, dagli ordinari obblighi contabili e dichiarativi, con riferimento ai redditi derivanti dallo svolgimento della loro attività istituzionale, specificando che l'esenzione viene riconosciuta anche ai fini IRAP in riferimento al valore della produzione netta relativo all'attività istituzionale non commerciale svolta dai Commissariati Generali di Sezione.

Questi soggetti, quindi, sono obbligati a presentare una dichiarazione dei redditi in Italia solo se conseguono altri redditi rispetto a quelli relativi alla propria "attività istituzionale".

Nel caso in cui questi redditi siano tassabili in Italia secondo le disposizioni dell'articolo 23 del TUIR e delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, andranno dichiarati nel Modello Unico Enti Non Commerciali e determinati secondo le regole generali previste dalla normativa fiscale italiana per tale categoria di contribuenti.

La stessa esenzione viene riconosciuta al personale delle Sezioni a condizione che non abbia la cittadinanza italiana o la residenza nel territorio italiano¹⁶⁴, in quanto, in tal caso tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti vanno dichiarati e sottoposti ad imposizione in Italia secondo le disposizioni dell'articolo 3, comma 1 del TUIR (per le specifiche relative alla considerazione di una persona fisica fiscalmente residente si veda sopra, il paragrafo 1.9).

Si specifica, come chiarito nella Circolare, che la permanenza in Italia del Personale delle Sezioni dovuta al solo scopo di partecipare ad Expo Milano 2015, anche se si protrae per più di 183 giorni, non comporta l'acquisto della residenza fiscale in Italia, al contrario, al fine delle agevolazioni, il Personale delle Sezioni non deve essere considerato fiscalmente residente in Italia per cause indipendenti dalla partecipazione all'Expo.

La Circolare, mira infatti a favorire la partecipazione del Personale delle Sezioni: se la permanenza in Italia a causa della loro partecipazione ad Expo Milano 2015 comportasse l'acquisto della residenza e quindi la perdita delle agevolazioni, penalizzerebbe questi soggetti, disincentivando la loro partecipazione all'evento. E' previsto uguale trattamento anche per i loro coniugi e familiari a carico (es. figli).

Il paragrafo 3.1.2 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate si occupa del regime fiscale applicato ai Partecipanti Non Ufficiali, riportando quanto previsto dall'articolo 16

¹⁶³ Paragrafo 3.1.1 della Circolare N° 26/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁶⁴ Come previsto dall'art. 12 dell'Accordo con il BIE.

dell'Accordo con il BIE: *“i Partecipanti Non Ufficiali sono esentati, nell'ambito delle attività non commerciali, svolte all'interno del proprio spazio espositivo, da ogni imposizione diretta (IRES, IRPEF, IRAP e relative addizionali)”*.

Pertanto, se questi soggetti (dove si ricorda che in questa categoria ricadono organizzazioni internazionali, enti e associazioni estere e non, imprese estere e non) si limitano a svolgere un'attività non commerciale, i redditi da essa derivanti sono esenti da ogni imposizione diretta.

Si ricorda peraltro che le esposizioni sono eventi con scopo di informare e far conoscere ai visitatori i progressi sulle varie tematiche trattate, e sono concepite come occasione di incontro e confronto tra i vari Paesi, non hanno certo come obiettivo principale scopi di natura commerciale.

Al contrario, lo svolgimento da parte dei Partecipanti Non Ufficiali di un'attività commerciale nel proprio spazio espositivo trascende dalle finalità dell'Expo e quindi non può considerarsi attività sottoposta ad agevolazione. Il reddito a essa relativo non gode di alcuna agevolazione ed è tassato in Italia secondo le disposizioni degli articoli 23, 151 e 152 del TUIR.

L'articolo 18 dell'accordo con il BIE va ad estendere “le agevolazioni previste per il Personale delle Sezioni al Personale dei Partecipanti Non Ufficiali, appartenente ad un'amministrazione pubblica territoriale estera a condizione che non abbia la cittadinanza italiana o la residenza nel territorio italiano”. Più precisamente, qualora tra il Personale dei Partecipanti Non Ufficiali, ci siano persone appartenenti ad un'amministrazione pubblica territoriale estera, che non abbiano la residenza nel territorio italiano, per il periodo di permanenza in Italia dovuto all'organizzazione e gestione di Expo Milano 2015, tali soggetti sono esenti da ogni forma di tassazione diretta:

- sui salari, emolumenti, indennità corrisposti dall'amministrazione pubblica territoriale di appartenenza o per conto di essa;
- sul reddito prodotto al di fuori della Repubblica italiana”.

Al contrario, se le persone del Personale dei Partecipanti Non Ufficiali non appartengono ad un'amministrazione pubblica territoriale estera, esse non godono di alcuna esenzione per quanto concerne le imposte sul reddito, tanto più se possiedono in Italia redditi imponibili, ivi prodotti ai sensi dell'articolo 23 del TUIR, saranno sottoposti a tassazione secondo le disposizioni fiscali interne e le Convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore.

4.4 ATTIVITA' COMMERCIALE: STABILE ORGANIZZAZIONE ALL'EXPO

Nonostante l'Expo Milano 2015 sia un evento espositivo a carattere non commerciale¹⁶⁵, ai partecipanti è consentito destinare il venti per cento (20%) dello spazio espositivo allo svolgimento di un'attività commerciale.

Si ricorda a tal proposito che l'Esposizione Universale non è una fiera: non ci sono aziende ma ci sono stand che hanno l'obiettivo di esporre le maggiori novità tecnologiche e soprattutto è un evento orientato all'interpretazione delle sfide collettive cui l'umanità è chiamata a rispondere.

Pertanto quando il legislatore mette un vincolo (il 20%) all'attività commerciale, i motivi di questa scelta sono da ricercare proprio nella natura intrinseca dell'evento e nella volontà di rispettarla.

In particolare nelle attività commerciali di Expo rientrano la vendita di prodotti e gadget, tutte le attività di ristorazione o somministrazione di cibo a pagamento, nonché l'organizzazione di spettacoli a pagamento.

Lo svolgimento di questo tipo di attività da parte di un Partecipante (Ufficiale o Non Ufficiale) esula dalle finalità dell'Expo e dunque non gode di alcuna agevolazione fiscale ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP, dell'IVA e delle altre imposte indirette, previste dall'Accordo con il BIE.

Conseguentemente se i Partecipanti Ufficiali e Non dovessero svolgere in Italia, contemporaneamente, sia un'attività commerciale, sia la loro attività istituzionale espositiva non commerciale, usufruirebbero delle agevolazioni fiscali¹⁶⁶ solo con riferimento a quest'ultima attività.

Lo svolgimento di un'attività commerciale da parte di un Partecipante comporta per quest'ultimo la necessità di assolvere gli obblighi fiscali ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IVA.

Dopo aver chiarito il presupposto per l'applicazione delle imposte sui redditi, la Circolare ricorda quello già previsto dalla normativa italiana al fine dell'applicazione della tassazione sui redditi (e che abbiamo già trattato nei primi capitoli).

La tassazione in Italia del reddito derivante dallo svolgimento di un'attività commerciale da parte di un soggetto non residente è subordinata alla presenza nel territorio italiano di una sua stabile organizzazione.

¹⁶⁵ Ciò si può desumere dall'art. 19 del Regolamento Generale di Expo Milano 2015.

¹⁶⁶ Previste dagli articoli 10 e 16 dell'Accordo con il BIE.

Infatti, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera e), del TUIR, un soggetto non residente può essere tassato in Italia per un reddito d'impresa a condizione che il reddito sia prodotto mediante una stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato.

Il punto ora è chiarire se la partecipazione ad Expo Milano 2015 può configurare un'ipotesi di Stabile Organizzazione.

Ricordiamo che come indicato dall'articolo 5 del Modello contro le doppie imposizioni OCSE, e riportato nel nostro articolo 162 del TUIR ai fini delle imposte dirette, per stabile organizzazione si intende una sede fissa d'affari per mezzo della quale un'impresa residente in uno Stato esercita, in tutto o in parte, la sua attività in un altro Paese.

I tre requisiti fondamentali per la configurazione della SO sono:

1. l'esistenza di una sede di affari, cioè locali o luoghi di cui la società estera abbia la disponibilità, a qualunque titolo;
2. la "fissità" spaziale e temporale della sede, che deve dunque essere stabilita in un luogo individuato con un certo grado di permanenza;
3. lo svolgimento dell'attività d'impresa attraverso tale base fissa, o comunque nello Stato in cui la base è situata.

Per quanto concerne l'esistenza di una sede d'affari si può comunque affermare che qualora nello spazio espositivo di un Partecipante Ufficiale o Non Ufficiale (che avrà pertanto a disposizione una struttura o un'installazione) vengano svolte attività commerciali ricorrono le condizioni per poter considerare esistente una stabile organizzazione.

Per quanto riguarda anche la terza caratteristica possiamo affermare che lo svolgimento dell'attività d'impresa a Expo 2015 dà un sicuro contributo in forma globale alla realizzazione dell'oggetto dell'impresa. Si parla infatti di effettività della sede fissa in relazione al concreto svolgimento delle attività d'impresa (*business connection test*).

In particolare ricordiamo che la Circolare, in merito, al primo e al terzo requisito usa l'espressione *in re ipsa*, ovvero lo è in sé, non è richiesta prova, in quanto lo stesso fatto è di per sé considerato tale; infatti il Regolamento consente, come abbiamo visto, al Partecipante di svolgere nel proprio spazio espositivo attività commerciale, nei limiti del 20% di detto spazio.

Inoltre, sono utili alcuni paragrafi del Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE:

Par. 4.1: "Come osservato prima, la mera circostanza che un'impresa abbia a disposizione un determinato spazio che sia utilizzato per attività d'impresa, è sufficiente a costituire una sede d'affari".

Par. 5.2: “[...] per la stessa ragione, una strada pedonale, un mercato all’aperto o una fiera in parti differenti in cui regolarmente un venditore allestisce il suo banco costituisce una singola sede d’affari per il venditore”.

L’unico dubbio sull’esistenza di una stabile organizzazione potrebbe sorgere dunque in relazione al secondo requisito, quello della fissità temporale della sede.

Innanzitutto viene precisato che né l’articolo 5 del Modello OCSE, né l’articolo 162 del TUIR è previsto un limite temporale di permanenza al di sotto del quale può essere esclusa l’esistenza di una stabile organizzazione.

Questo accade tranne che per la fattispecie del cantiere, per la quale apriamo una parentesi: sia la dottrina interna che internazionale ci viene in aiuto per quanto concerne la configurazione della stabile organizzazione in relazione all’avvio di un cantiere.

Si pensi alle imprese di installazione dei padiglioni esteri, ai cantieri di costruzione, ai “manufatti” costruttivi di ogni genere, opere per le quali sono state chiamate imprese da più parti del mondo: sicuramente all’Esposizione Universale si è manifestata la presenza di imprese estere con aree di lavoro temporanee nelle quali si svolge la costruzione di un’opera o di un fabbricato.

La dottrina si è espressa in maniera precisa per quanto riguarda il limite temporale che configura la stabile organizzazione di detta fattispecie: il Modello OCSE definisce il minimo dei dodici mesi, mentre il nostro ordinamento amplia l’ambito di applicazione ponendo il limite temporale più restrittivo dei tre mesi; include inoltre, “l’installazione” e “l’esercizio di attività di supervisione” connesse alle attività di costruzione, montaggio o installazione come facenti parte di attività incluse nella fattispecie del cantiere.

Come evidenziato nel Commentario OCSE, ai fini della determinazione del limite temporale, un cantiere esiste a partire dalla data da cui l’appaltatore inizia la sua attività e comprende i lavori preparatori effettuati nello Stato in cui la costruzione deve essere edificata. Il cantiere inoltre continua ad esistere fino a che i lavori sono completati o del tutto abbandonati.

E’ evidente pertanto che anche le imprese estere che hanno dato vita a cantieri nel sito espositivo di Expo Milano 2015 saranno obbligate alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

Tornando alla fattispecie generale, il Commentario al Modello OCSE precisa che la sede d’affari per essere considerata stabile organizzazione deve avere un certo grado di permanenza, nel senso che non deve avere natura puramente temporanea. Tuttavia, chiarisce che una sede d’affari può consistere in una stabile organizzazione persino se essa

esiste solo per un brevissimo periodo, qualora la natura dell'affare sia tale per cui si svolgerà solo in quel breve lasso temporale¹⁶⁷.

Lo stesso Commentario precisa che le prassi che nel tempo si sono susseguite nei diversi Stati, hanno dimostrato che normalmente la stabile organizzazione non è stata ritenuta esistente nel caso in cui un'attività venga svolta attraverso una sede d'affari mantenuta in essere per meno di sei mesi (al contrario, la prassi mostra che ci sono molti casi in cui una stabile organizzazione sia ritenuta esistente quando la sede di affari sia mantenuta per un periodo più lungo di sei mesi).

Pertanto come si evince, la durata di sei mesi, quale termine minimo di permanenza per configurare l'esistenza di una stabile organizzazione non può essere considerata in senso assoluto in quanto comunque la prassi non è omogenea. Il termine di 6 mesi, quindi, va piuttosto considerato come un'indicazione di massima, idonea ad essere adattata qualora le circostanze lo richiedano.

Inoltre, su questo punto possiamo far riferimento al requisito dell'intenzionalità, che secondo la maggior parte della dottrina, qualifica l'esistenza della stabile organizzazione quando l'installazione dura di fatto solamente per un periodo ridotto (anche breve) a causa della particolare natura dell'attività impiantata o a seguito della prematura liquidazione della stessa (in questo caso facciamo riferimento alla sua particolare natura).

Ricordiamo che la durata della stabile organizzazione può essere influenzata, infatti, da fattori endogeni, correlati cioè alla natura stessa dell'attività¹⁶⁸ e da fattori esogeni come la verifica di situazioni non prevedibili come le condizioni climatiche o la revoca di specifiche autorizzazioni, nonché per motivi soggettivi legati all'elemento intenzionale¹⁶⁹.

Dobbiamo tener presente che nemmeno la normativa nazionale pone un termine minimo di permanenza, pertanto anche la Circolare ci ricorda che possiamo usare, per la verifica circa la configurabilità della stabile organizzazione l'analisi *case by case* (come suggerito dal Commentario), avendo riguardo alle concrete caratteristiche della struttura mediante la quale il soggetto non residente opera nel territorio dello Stato ed alle concrete modalità con le quali esercita in Italia l'attività commerciale¹⁷⁰.

¹⁶⁷ Si veda a tal proposito il paragrafo 6 del Commentario all'art.5 del Modello OCSE.

¹⁶⁸ E' curioso citare la sentenza nr. 765 della Comm. trib. cent. del 1° febbraio 2001, che con riferimento al caso della produzione di una pellicola cinematografica in Italia, ha stabilito "la temporaneità della realizzazione del film non esclude la stabilità dell'organizzazione nel territorio italiano", chiarendo perciò che il presupposto in esame va riferito alla specifica natura dell'attività dell'impresa.

¹⁶⁹ A. Santi, *I lineamenti della stabile organizzazione materiale*, in Fisco, 2004, n°22, pag. 1-3363.

¹⁷⁰ E' stata prevista la possibilità per i soggetti esteri di conoscere, in via preventiva, il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito all'esistenza in Italia di una loro stabile organizzazione rilevante ai

La dottrina infatti suggerisce l'attento esame di caso in caso proprio in relazione alla reale attività svolta, perché in certe situazioni il "lavoro" da compiere può esaurirsi in tempi relativamente brevi, ma pur sempre rilevanti ai fini della stabile organizzazione¹⁷¹.

Questo meccanismo induce a ritenere che nella fattispecie in esame il requisito temporale vada adattato alla durata limitata dell'evento, il quale in ogni caso è destinato a protrarsi per 184 giorni o 6 mesi (1° maggio – 31 ottobre 2015).

Si ritiene dunque verificato il requisito temporale necessario affinché possa essere configurata l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione quando un Partecipante svolge nel territorio italiano un'attività commerciale.

4.5 LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE A EXPO 2015

Per la realizzazione e la gestione del proprio padiglione, i Partecipanti Ufficiali e Non Ufficiali possono avvalersi di un apposito soggetto, che assume la denominazione di *General Contractor*.

Si tratta di una figura che ricorre, come sappiamo, nella tradizionale struttura degli appalti. In generale, esso può essere definito come un'azienda o un individuo che ha un contratto con altre organizzazioni o individui (il mandante) per la realizzazione di un'opera come l'edificazione, il rinnovo o la demolizione di una costruzione, come una strada o altre strutture e/o impianto.

La circolare¹⁷², nello specifico, definisce il General Contractor come "*una persona fisica o giuridica, cui affidano la stipula dei contratti necessari per la realizzazione e/o gestione del proprio Padiglione*".

Pertanto può accadere che il General Contractor venga appositamente delegato da un Partecipante Ufficiale a svolgere la funzione di Commissario di Sezione, ossia quella di rappresentare il mandante nella realizzazione o gestione del proprio padiglione.

Abbiamo visto sopra (si vedano paragrafi 2.5 e seguenti) che la stabile organizzazione può configurarsi anche in assenza di alcuni requisiti per la S.O. materiale, come la fissità, attraverso quella che viene definita stabile organizzazione personale.

fini delle imposte dirette. Si tratta, in particolare, di un'istanza di *ruling internazionale* da presentare, su carta libera, all'Ufficio Ruling Internazionale - Direzione Centrale Accertamento – Settore Internazionale.

¹⁷¹ Borio G., *La stabile organizzazione: convenzioni internazionali e conseguenze fiscali: giurisprudenza, prassi, casi pratici*, Rimini, 2003, pag. 15.

¹⁷² Paragrafo 9 della Circolare N° 26/E dell'Agenzia delle Entrate, pag. 48.

In linea generale la Circolare tende ad escludere i casi di costituzione di stabile organizzazione personale all'Expo, questo perché altrimenti penalizzerebbe i Partecipanti, disincentivando la loro partecipazione all'Esposizione quando sono nell'impossibilità di realizzare e/o di gestire direttamente il proprio Padiglione.

In particolare vi è il caso in cui il General Contractor sia un'impresa estera, che opera su mandato di un Partecipante Ufficiale.

A tal riguardo la Circolare afferma che lo svolgimento in Italia dell'attività di realizzazione e/o gestione del Padiglione non determina necessariamente, ai fini in esame (delle imposte sul reddito, quindi) la costituzione di una stabile organizzazione personale del medesimo Partecipante, anche se essa è di per sé un'attività commerciale.

Le rivendicazioni mosse dalla Circolare a sostegno di quanto affermato risiedono nel fatto che la realizzazione e/o gestione del Padiglione, effettuata da un General Contractor, è pur sempre un'attività che consente al Partecipante Ufficiale di prendere parte all'evento, riconducibile pertanto nell'ambito delle attività istituzionali espositive e non commerciali del Partecipante medesimo (che come ricordiamo, secondo l'art. 10 dell'Accordo con il BIE, sono esentate da ogni imposizione diretta sui beni averi e redditi ad esse relative, e d'altra parte qualora la realizzazione e/o gestione del Padiglione fosse effettuata direttamente dal Partecipante Ufficiale, i relativi redditi, beni e averi sarebbero comunque esenti da ogni imposizione sul reddito).

Tuttavia, non possiamo non vedere l'utilizzo da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'avverbio "necessariamente", che lascia pertanto aperta la possibilità di tale configurazione.

Il secondo caso è quello in cui il General Contractor agisce in nome e per conto di un Partecipante Non Ufficiale e la sua attività è finalizzata alla realizzazione e/o gestione del Padiglione di quest'ultimo.

L'art. 16 dell'Accordo con il BIE, anche se con formula diversa, rispecchia i medesimi fini agevolativi dell'art. 10 sui Partecipanti Ufficiali, pertanto si perviene ad eguale conclusione di quella vista sopra.

Tuttavia la Circolare specifica che se il Partecipante Non Ufficiale dovesse svolgere nel proprio Padiglione un'attività commerciale, come ad esempio non esponendo solo i suoi beni ma anche vendendoli, sarebbe configurabile una stabile organizzazione materiale ad esso imputabile, ma in questo senso stiamo uscendo dall'ambito di realizzazione e/o gestione del Padiglione, bensì rientrando nel caso della stabile organizzazione materiale in caso di attività commerciale.

Concludendo quindi, il novero delle situazioni in cui la partecipazione ad Expo declina - dal punto di vista fiscale - nella configurazione di una stabile organizzazione personale tende ad essere limitatissimo. L'interpretazione fornita dalla Agenzia delle entrate con la già richiamata Circolare va proprio in questa direzione, di inquadramento della fattispecie come eccezionale e riservata ad una serie limitata di casi-limite. Il tutto - come ci pare ovvio - nell'ottica di favorire la massima partecipazione all'evento da parte delle imprese non residenti.

Certamente, l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate non rappresenta un dogma insuperabile né immutabile. E' noto come l'Amministrazione finanziaria possa ben modificare il proprio iniziale indirizzo, abbracciandone uno nuovo più penalizzante per il contribuente (basti a tal riguardo riflettere su quanto stabilito nell'art. 10, L. 212/2000).

Al fine di escludere la configurabilità della stabile organizzazione, è dunque lecito concludere nel senso che occorra sempre molta prudenza. Si deve necessario utilizzare il metodo *case by case* suggerito dal Commentario OCSE (e confermato nella Circolare dall'Agenzia) per dirimere questioni specifiche, soppesando sempre e attentamente l'intero ventaglio delle possibili modalità di concretizzazione della stabile organizzazione, vuoi sul versante materiale, vuoi su quello personale.

CONCLUSIONI

Abbiamo visto come la normativa italiana si sia conformata, in materia di imposte sul reddito, a quella delle Convenzioni internazionali: questo a causa della forte globalizzazione dell'ultimo trentennio che ha interessato anche l'Italia.

L'ampia creazione di rapporti internazionali in cui merci, persone, saperi e capitali viaggiano senza barriere oramai, ha portato la necessità di uniformare le legislazioni dei singoli Paesi alle Convenzioni europee ed internazionali.

La presente trattazione si è focalizzata sull'analisi di quando uno Stato possa tassare l'azienda residente in altro Stato che però svolge attività economica nel proprio Paese.

In particolare ci siamo chiesti: "le società straniere che parteciperanno a Expo Milano 2015 potranno essere considerate stabili organizzazioni e pertanto essere tassate in Italia come residenti?"

La risposta, come abbiamo visto, è affermativa.

Tuttavia dobbiamo fare dei passi indietro: perché ci facciamo tutte queste domande, non possono essere sottoposte a tassazione e basta? No, tutta questa analisi è nata dalla necessità di evitare il rischio di doppie imposizioni, le quali, fondamentalmente, dissuadono le aziende estere a fare investimenti in altri Stati.

Ricordiamo che per doppia imposizione si intende la duplice tassazione da parte di due Stati in capo ad un soggetto o a soggetti diversi relativamente allo stesso presupposto oggettivo.

Questo problema è sorto in seguito all'utilizzo da parte degli Stati del principio di World Wide Taxation secondo il quale, essendo oramai ogni persona cittadina del mondo e non più solo del Paese in cui dimora abitualmente, è divenuto necessario sottoporre a tassazione non solo il reddito prodotto nel proprio territorio ma anche quello generato in territori esteri; questo fa nascere situazioni di duplice imposizione.

Per evitare queste situazioni gli ordinamenti tributari hanno saputo individuare delle misure multilaterali, formalizzate attraverso trattati internazionali, che evitano o limitano la doppia imposizione: in Italia, per esempio, il metodo utilizzato è quello del credito d'imposta, secondo il quale le imposte pagate a titolo definitivo su redditi esteri, sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta.

Il modello internazionale per eccellenza a cui uniformarsi è la Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

In particolare l'articolo 5 disciplina il concetto di "stabile organizzazione" che con il tempo è diventato il criterio fondamentale di collegamento per identificare l'ubicazione della fonte di reddito.

A questo punto è diventato importante, chiarire il vero significato e soprattutto le caratteristiche della stabile organizzazione, tenendo presente che anche l'ordinamento italiano si è fortemente adeguato al Modello OCSE con l'articolo 162 del TUIR.

I punti salienti della S.O. possono essere riassunti in:

- esistenza di una sede di affari cioè luoghi o locali di cui la società estera abbia la disponibilità;
- la fissità spaziale e temporale della sede, che deve essere stabilita in un luogo individuato e con un certo grado di permanenza temporale;
- lo svolgimento dell'attività d'impresa attraverso tale base fissa, o comunque nello Stato in cui la base è situata.

Il caso di mia trattazione è proprio la situazione delle società che partecipano all'Esposizione Universale in corso a Milano, e pertanto il punto fondamentale è stato innanzitutto chiarire che cosa sia l'esposizione universale e cosa sia Expo Milano 2015.

Il tema dell'analisi affrontata si risolve in un interrogativo: i Partecipanti all'Expo possono essere tassati come Stabili Organizzazioni in Italia?

Facendo riferimento ai presupposti che contraddistinguono la S.O. si può notare immediatamente che prima e terza caratteristica vengono soddisfatte, rimanendo, invece, più dubbiosa la seconda, ovvero la fissità temporale.

Innanzitutto dobbiamo sottolineare che l'esposizione universale non è una fiera, ma una manifestazione volta a istruire il pubblico, stimolando spunti di riflessione comune. Tuttavia, il legislatore concede un limite del 20% dello spazio espositivo allo svolgimento di attività commerciali, come in ogni grande manifestazione accade: attività di ristorazione o somministrazione di cibo e bevande, organizzazione di spettacoli a pagamento, vendita di gadget o souvenir.

Prendendo alcuni spunti suggeriti dal Modello OCSE, nonché dal suo Commentario, è emerso che la Stabile non deve avere natura puramente temporanea, ma tuttavia può esistere per un breve periodo purché sia nella natura stessa dell'affare svolgersi solo per un

breve periodo.

Inoltre, viene sottolineato che la maggior parte della dottrina, tende a usare, anche se formalmente mai specificato in nessuna legislazione, il limite minimo dei sei mesi per la configurazione di una Stabile Organizzazione.

Expo Milano 2015 funzionerà per 6 mesi, o meglio 184 giorni, dal 1° maggio al 31 ottobre. Esiste quindi, come ho cercato di spiegare nel mio lavoro, il concreto ed apprezzabile rischio che l'Amministrazione finanziaria italiana rinvenga in capo a taluni operatori presenti, laddove impegnati in attività commerciali sul territorio italiano, la presenza di una stabile organizzazione.

Tali conclusioni e gli argomenti tutti trattati nel presente elaborato non sono ristrette all'attuale Esposizione Universale in corso a Milano.

Reputo infatti che, essendo le osservazioni da me elaborate sulla scorta del Modello OCSE di Convenzione bilaterale (e sulla definizione di stabile organizzazione ivi inclusa), esse sono suscettibili d'estendersi anche ad analoghe situazioni, ipoteticamente configurabili nelle future Esposizioni Universali, a cominciare dalla prossima, che si terrà negli Emirati Arabi Uniti, in Dubai (Expo Dubai 2020).

BIBLIOGRAFIA

- BELLI CONTARINI E., *Contratto di web hosting e stabile organizzazione*, in Riv. dir. trib., 2008, fasc. 9, pag. 755;
- BORIA P., *L'individuazione della stabile organizzazione*, in Riv. dir. trib., 2014, fasc. 1, pag. 1;
- BORIO G., *La stabile organizzazione: convenzioni internazionali e conseguenze fiscali: giurisprudenza, prassi, casi pratici*, Rimini, MAGGIOLI, 2003;
- BULGARELLI F., *La resistibile immedesimazione tra stabili organizzazione occulte e soggetti passivi dell'imposta sul reddito*, in Riv. dir. trib., 2011, fasc. 12, pag. 197;
- CARRIOLO F., *La stabile organizzazione nel quadro della riforma fiscale del 2004*, in Fisco, 2004, n°3, pag. 1-346.
- CERRATO M., *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in Riv. dir. trib., 2009, fasc. 1, pag. 11;
- COMMITTERI G. M. e SCIGONI G., *La stabile organizzazione nell'ordinamento tributario nazionale*, in Fisco, 2004, n°5, pag. 1-687;
- DE LUCA A. e RITROVATO F., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, in Fisco, 2004, n°14, pag. 2122;
- DEL GIUDICE M., *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, allegato a Fisco, 2008, n°45;
- DI PIETRO A., *La nuova disciplina Ires: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari*, in Riv. dir. trib., 2004, fasc. 5, pag. 593.
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2009;

- FANTOZZI A., *La stabile organizzazione*, in Riv. dir. trib., 2013, fasc. 2, pag. 99;
- GABELLI M. e ROSSETTI D., *Stabile organizzazione personale: l'onere della prova è a carico del Fisco*, in Fisco, 2010, n°3, pag. 2-432;
- GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, IPSOA, 2005;
- GRAMMATICO F., *La definizione di stabile organizzazione secondo la riforma fiscale*, in Fisco, 2004, n° 4, pag. 1-550.
- LA COMMARA U., *La nozione di stabile organizzazione secondo l'OCSE e nella legislazione fiscale interna*, in Fisco, 2007, n°4, pag. 2-447;
- MANDARINO P., *I confini tra stabile organizzazione e installazione ai fini del deposito, esposizione o consegna di merci, alla luce del Modello OCSE e della normativa domestica*, in Fisco, 2007, n°34, pag. 1-5036;
- MARINO G., *Fisco e Imprese*, Vol. 19, in *Management*, Milano, Egea S.p.A., 2006;
- MILANI M., *La stabile organizzazione nel sistema fiscale internazionale e interno*, in Fisco, 2005, n°22, pag. 1-3385;
- NUZZOLO A. e CONSIGLIO P., *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir: analogie e differenze con il Modello OCSE e con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia*, in Fisco, 2004, n°33, pag. 1-5120.
- OCSE, *Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE*, 2010;
- OCSE, *Model convention with respect to taxes on income and on capital*, 2008;
- PERRONE L., *Reddito d'impresa si società non residenti prive di stabile organizzazione*, in Rass. Trib., 2014, 1 (commento alla normativa).
- SACCHETTO C., LAURO A., *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, IPSOA, 2002;
- SANTI A., *I lineamenti della stabile organizzazione materiale*, in Fisco, 2004, n°22, pag. 1-3363;

- STESURI A., *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, in *Fisco*, 2005, n°17, pag. 1-2588;
- TARIGO P., *Gli elementi costitutivi della doppia imposizione internazionale quale fattispecie dei trattati*, in *Rass. trib.*, 2009, 3;
- TARIGO P., *Capacità contributiva e doppio d'imposta internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, fasc. 5, pag. 553;
- TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, CEDAM, 2009;
- TUNDO F., *Stabile organizzazione personale e determinazione del reddito secondo le recenti direttive OCSE*, in *Rass. trib.*, 2011, n°2;
- UCKMAR V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO OLIVA C., *Diritto tributario internazionale, Serie I, Vol. CXVI*, in *Il diritto tributario* Padova, CEDAM, 2012;
- VALENTE P., *Attribuzione del reddito alla stabile organizzazione: il Rapporto OCSE del 2010*, in *Fisco*, 2010, n°43, pag. 1-7000;
- VANNI A., *La stabile organizzazione. Gli orientamenti della giurisprudenza dell'ultimo decennio*, estratto dal vol. 84, n°4 di *Diritto e pratica tributaria*, Padova, CEDAM, 2013.

PRASSI

- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare N° 26/E: Questioni di carattere fiscale connesse all'Esposizione Universale di Milano del 2015*, 2014, Roma;

DOCUMENTI SULL'EXPO

- C.D.A. DI EXPO 2015 S.P.A., *Modello di organizzazione, gestione e controllo ex*

- D. Lgs. N. 231/2001*, 2014, Milano;
- C.D.A. DI EXPO 2015 S.P.A., *Piano di prevenzione della corruzione e della trasparenza di EXPO 2015 (periodo 2014-2016)*, 2014, Milano;
 - EXPO 2015 S.P.A., *Guida del tema*, 2012, Milano.
 - SALA G. (Amministratore delegato di Expo 2015 S.p.A.), *Rapporto di sostenibilità 2014*, 2014, Milano;