



Commissione Fiscalità Internazionale

LA STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE E PERSONALE

LA STABILE ORGANIZZAZIONE ED IL COMMERCIO ELETTRONICO

04 APRILE 2016

SOMMARIO

1	PREMESSA	4
2	STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE – NOZIONI GENERALI	5
2.1	ESISTENZA DI UNA SEDE DI AFFARI.....	6
2.2	DISPONIBILITÀ DELLA SEDE	7
2.3	FISSITÀ SPAZIALE.....	7
2.4	PERMANENZA TEMPORALE.....	8
2.5	STRUMENTALITÀ.....	8
3	STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE – ESEMPLIFICAZIONI POSITIVE.....	8
4	STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE – ESEMPLIFICAZIONI NEGATIVE	10
5	STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE.....	11
5.1	LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE NEL MODELLO OCSE	11
5.1.1	<i>Soggetto dipendente</i>	<i>12</i>
5.1.2	<i>Potere di agire in nome e per conto dell'impresa.....</i>	<i>12</i>
5.1.3	<i>Potere esercitato in modo abituale</i>	<i>13</i>
5.1.4	<i>Attinenza con l'attività propria dell'impresa.....</i>	<i>13</i>
5.1.5	<i>Attività diverse da quelle indicate nel paragrafo 4 dell'art. 5 Modello OCSE.....</i>	<i>13</i>
5.1.6	<i>In particolare: la non esistenza di s.o. personale – L'agente indipendente</i>	<i>14</i>
5.2	LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE NELLA NORMATIVA ITALIANA	15
5.2.1	<i>Il comma 6: l'agente dipendente</i>	<i>16</i>
5.2.2	<i>Il comma 7: l'agente indipendente.....</i>	<i>16</i>
6	ALCUNI APPROFONDIMENTI: IL CONTRATTO DI AGENZIA, IL CONTRATTO DI DISTRIBUZIONE E LA C.D. STABILE ORGANIZZAZIONE OCCULTA	17
6.1	LA PRESUNZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE “PERSONALE” NEL CONTRATTO DI AGENZIA	17
6.2	IL DISTRIBUTORE È STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE?.....	18
6.3	NUOVE TECNICHE DI ACCERTAMENTO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE OCCULTA	20
7	STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI IVA.....	22
7.1	ESISTENZA DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE.....	24



7.2	CONSISTENZA DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE.....	24
7.3	PARTECIPAZIONE QUALIFICATA DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE.....	25
8	ALCUNI CASI PRATICI.....	27
8.1	STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE	27
8.1.1	<i>Caso 1 – Attività di cambista</i>	27
8.1.2	<i>Caso 2 – Servizio di catering</i>	28
8.1.3	<i>Caso 3 – Ferrovie svizzere</i>	29
8.2	STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE	30
8.2.1	<i>Caso 1 – Agente dipendente (Cassazione sentenza 9 aprile 2010, n. 8488).....</i>	30
8.2.2	<i>Caso 2 – Ancora sul contratto di distribuzione (Cassazione sentenza 9 marzo 2012, n. 3773)</i>	31
8.2.3	<i>Caso 3 – Elementi indiziari dell’esistenza di una S.O. personale (Cassazione sentenza 17 gennaio 2013, n. 1120).....</i>	32
8.3	VERIFICA DELLA SUSSISTENZA DI UNA STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI IVA	33
8.3.1	<i>Caso 1 – Stabile organizzazione se la struttura commerciale è “adequata”</i>	33
8.3.2	<i>Caso 2 – Stabile organizzazione ai fini IVA con mezzi umani e tecnici altrui.....</i>	33
8.3.3	<i>Caso 3 – Stabile organizzazione che sviluppa software destinati alla casa madre</i>	34
9	COMMERCIO ELETTRONICO.....	35
9.1	INTRODUZIONE.....	35
9.1.1	<i>Definizione di commercio elettronico e riferimenti al concetto di stabile organizzazione.....</i>	36
9.1.2	<i>“Mini Sportello Unico” (Mini One Stop Shop – MOSS)</i>	37
9.2	COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO EFFETTUATO DA SOGGETTI PASSIVI RESIDENTI	38
9.2.1	<i>Disciplina IVA</i>	38
9.2.2	<i>Casi particolari: l’IVA nel commercio elettronico degli operatori in franchigia</i>	39
9.3	IL COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO.....	42
9.3.1	<i>Documentazione fiscale obbligatoria.....</i>	42
9.3.2	<i>Disciplina IVA delle cessioni intracomunitarie</i>	43
9.3.3	<i>Momento impositivo</i>	45
9.4	E-COMMERCE EFFETTUATO DA SOGGETTI EXTRA-UE	46
9.4.1	<i>Disciplina IVA E-Commerce diretto</i>	46
9.4.2	<i>Disciplina IVA E-Commerce indiretto</i>	48
10	APPENDICE 1.....	49
10.1	ISTITUZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA: ASPETTI FORMALI ED OPERATIVI.....	49
10.2	SEDE SECONDARIA DI SOCIETÀ ESTERA.....	50
10.3	UNITÀ LOCALE DI SOCIETÀ ESTERA IN ITALIA.....	51
11	APPENDICE 2.....	54
11.1	CONTRATTI DI AGENZIA	54





Il concetto di stabile organizzazione è un concetto di natura meramente fiscale, elaborato per permettere la determinazione del diritto di uno Stato alla tassazione dei profitti generati da un'impresa residente al di fuori dei propri confini.

La definizione di stabile organizzazione è stata introdotta nella legge italiana solo con la riforma fiscale del 2004. In tale sede, infatti, il legislatore delegato, in adempimento a quanto previsto dalla legge delega, ha delineato la nozione di stabile organizzazione nel nuovo art. 162 TUIR rifacendosi, peraltro, in modo quasi assoluto, alla definizione prevista dal Modello OCSE.

Pertanto, mentre fino all'entrata in vigore della nuova legislazione fiscale, per individuare la fattispecie, era necessario fare riferimento alle norme convenzionali ed ai principi internazionalmente stabiliti (e più comunemente accettati) sulla base del modello OCSE (e relativo commentario), a far data dal 1 gennaio 2004, per valutare l'esistenza o meno di una stabile organizzazione di impresa estera in Italia, occorre far riferimento, anzitutto, alla normativa nazionale (fermo restando che, in presenza di Convenzioni contro la doppia imposizione, è necessario valutare le previsioni della legge speciale che prevarrà su quella nazionale con la sola eccezione di cui all'art. 169 TUIR)¹.

In considerazione dello stretto rapporto fra la normativa italiana (art. 162 Testo Unico) e il modello di convenzione OCSE (art. 5), al quale la maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia si rifà, l'analisi che segue avrà ad oggetto entrambe le previsioni anche allo scopo di evidenziare le (seppur marginali) differenze fra le stesse.

¹ Per il rapporto esistente fra le fonti di diritto fiscale internazionale si rinvia alla precedente Relazione del 12 aprile 2015 elaborata da questa Commissione.

Tuttavia, prima di procedere con l'analisi delle normative di riferimento, si ritiene opportuno rilevare che l'argomento è stato recentemente interessato da alcune novità legislative ma è anche stato oggetto di attenzione da parte della giurisprudenza e della dottrina che non ha mancato di evidenziare l'opportunità di interventi legislativi completi e organici, mirati a includere nelle definizioni attualmente in essere anche fattispecie di nuova elaborazione. Il riferimento è, da un lato, alle previsioni note come “*branch exemption*” introdotte dal c.d. Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015) che riguardano la possibilità di optare per una deroga al principio di tassazione dei redditi della stabile organizzazione; dall'altro lato, il riferimento è all'auspicata elaborazione di un ulteriore concetto di stabile organizzazione da affiancare a quelli già esistenti e che sia idoneo a comprendere fenomeni nuovi (ma in espansione) basati sulla disponibilità di siti internet e/o sulla presenza di agenti che agiscono con mezzi di tecnologia informatica (fattispecie che già l'OCSE individua come *stabile organizzazione virtuale*). Non è questo, tuttavia, il luogo per approfondire tali questioni che esulano dal presente lavoro proprio per lo stato embrionale in cui si trovano.

2 STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE – NOZIONI GENERALI

Come sopra già rilevato, la definizione di stabile organizzazione è contenuta a livello nazionale nell'art. 162 del T.U.I.R. e, a livello internazionale, nell'art. 5 del modello OCSE.

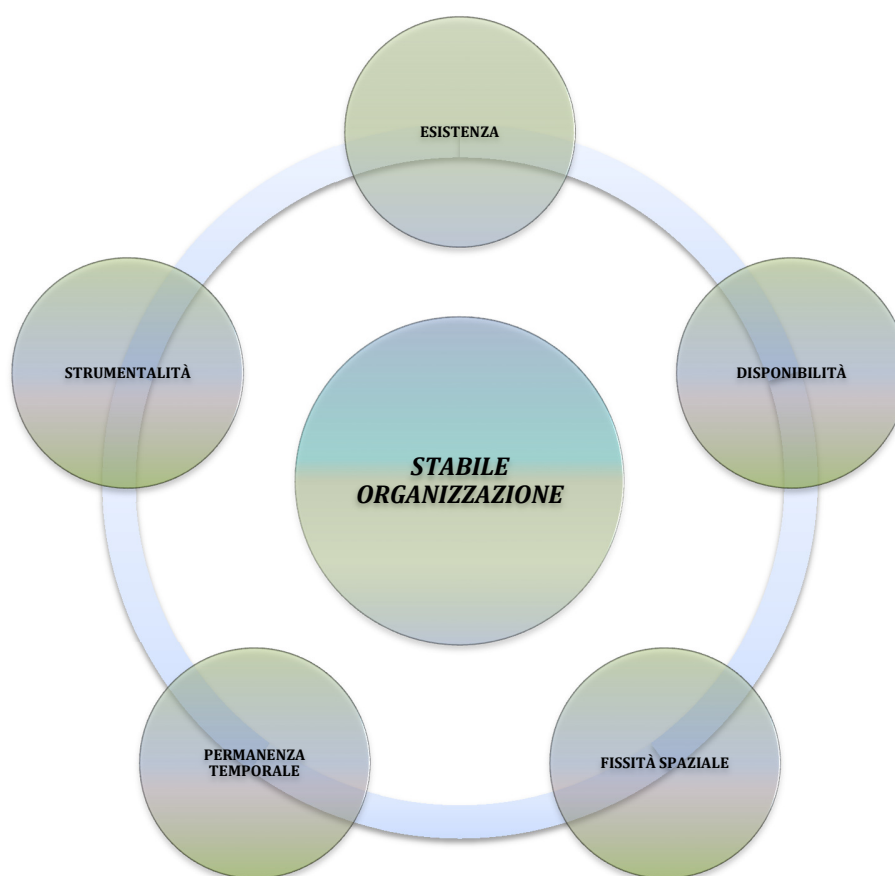
Entrambe le norme principiano con l'enunciare quella che è la stabile organizzazione materiale.

I caratteri essenziali che entrambe le norme definiscono sono essenzialmente cinque:

- **ESISTENZA** di una sede di affari;
- **DISPONIBILITÀ** della stessa, non necessariamente a titolo di proprietà;
- **FISSITÀ** spaziale della sede;
- **PERMANENZA** temporale, intesa come stabilità dell'organizzazione;
- **STRUMENTALITÀ** allo svolgimento dell'attività dell'impresa.

La verifica dei caratteri su esposti è indispensabile per la verifica dell'esistenza o meno di una stabile organizzazione di un'impresa italiana in uno stato estero o di una stabile organizzazione in Italia di un'impresa estera. Per questa ragione, la trattazione che segue si soffermerà su ciascuno di essi nel tentativo di individuarne le caratteristiche più rappresentative.

Figura 1 - Stabile organizzazione



2.1 ESISTENZA DI UNA SEDE DI AFFARI

L'elemento essenziale di una stabile organizzazione è l'esistenza di un luogo fisso di affari, che va inteso in senso ampio.

Esso può comprendere immobili, attrezzature e installazioni, ma anche apparecchiature automatiche (quali ad esempio i distributori automatici) o, addirittura, una determinata area o spazio aperto (si pensi ad esempio ad un deposito doganale o ad uno spazio in un mercato), purchè commercialmente adatto ad essere utilizzato come base per lo svolgimento di una qualsivoglia attività imprenditoriale.

2.2 DISPONIBILITÀ DELLA SEDE

Una volta individuata la sede di affari sarà necessario verificare se l'impresa ne abbia la disponibilità ovvero se possa esercitare sulla stessa un certo grado di controllo.

Ciò che rileva a tal fine non è il titolo giuridico in base al quale l'impresa estera utilizza la sede, ma l'effettiva disponibilità della stessa. Una stabile organizzazione potrà addirittura esistere nel caso in cui l'impresa occupi illegalmente un determinato luogo di affari.

2.3 FISSITÀ SPAZIALE

Perché una installazione possieda il requisito di “fissità spaziale”, questa dovrà necessariamente manifestare un determinato collegamento con il luogo materiale in cui è situata: dovrà essere fissa in quel luogo. Ciò non implica in ogni caso che l'installazione debba essere ancorata al suolo sottostante, ma è sufficiente la permanenza della stessa in un particolare sito. Qualora l'attività svolta dall'impresa richieda frequenti spostamenti, il requisito della fissità spaziale sarà comunque verificato qualora l'area in cui tali spostamenti sono effettuati abbia una coerenza geografica e commerciale.

2.4 PERMANENZA TEMPORALE

La fissità dovrà essere altresì verificata in relazione all'elemento temporale. Ci si riferisce al grado di permanenza o di stabilità temporale della organizzazione.

Perché lo svolgimento di una determinata attività sia stabile è sufficiente che questo sia “regolare”, non essendo richiesto che lo stesso sia “continuativo”. Eventuali interruzioni non saranno pertanto determinanti qualora, anche in relazione al tipo di attività svolta, sia possibile individuare una certa continuità di fondo.

Allo stesso tempo l'elemento temporale assume altresì una rilevanza soggettiva: la volontà di costituire una sede permanente è di per se sufficiente anche in mancanza di una stabilità oggettiva. Qualora, ad esempio, una sede fissa, pensata per durare nel tempo, venisse chiusa improvvisamente, tale sede continuerebbe ad essere considerata, per l'esercizio in corso, stabile organizzazione dell'impresa estera.

2.5 STRUMENTALITÀ

Una volta verificati tutti i precedenti requisiti dovrà essere analizzato il legame funzionale tra l'impresa e la sede. L'installazione deve, infatti, servire all'impresa estera come tramite per lo svolgimento della propria attività. Dovrà pertanto essere strumentale, e non meramente “ausiliaria”, all'impresa, svolgendo una singola funzione o la medesima attività della casa madre.

3 STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE – ESEMPLIFICAZIONI POSITIVE

Sia il secondo comma dell'articolo 162 del Tuir che il secondo paragrafo dell'articolo 5 del modello Ocse, elencano una serie di ipotesi suscettibili di costituire una stabile organizzazione.

Mentre però secondo l'interpretazione del Commentario al Modello OCSE tale elenco è meramente esemplificativo, ovvero dovranno comunque essere verificate tutte le condizioni esaminate in precedenza, la posizione dell'Italia è più incerta. Fino alla versione 2008 del Commentario il nostro Stato aveva infatti apposto una espressa osservazione, secondo la quale le ipotesi contenute nella “positive list” avrebbero, in ogni caso, costituito una stabile organizzazione. Nella versione 2010, tuttavia, tale osservazione è stata ritirata, spingendo la dottrina maggioritaria a ritenere superata la precedente interpretazione.

La normativa, sia interna che comunitaria, individua le seguenti voci:

- **La sede di direzione**, ovvero il luogo in cui vengono definiti gli indirizzi dell'impresa, limitatamente ad una determinata area geografica (altrimenti si ricadrebbe nell'ipotesi di *place of effective management* di cui all'art. 4 del commentario) ma con significatività ai fini della attività unitaria dell'impresa;
- **La succursale**, ovvero un ramo dell'impresa (non una filiale ma, piuttosto, una sede operativa) dotato di un certo grado di indipendenza economica e commerciale e di un'organizzazione propria, con registrazioni contabili separate ma pur sempre dipendente dall'impresa;
- **L'ufficio**, inteso come unità organizzativa preposta alla gestione amministrativa, totale o parziale, dell'attività;
- **L'officina e il laboratorio**, ovvero i luoghi in cui vengono svolti i processi produttivi (non si ricomprendono invece in tale definizione i laboratori che effettuano esclusivamente ricerca scientifica per conto della casa madre);
- **Miniere, cave e altri luoghi di estrazione di risorse naturali** (l'Italia ha, inoltre, esercitato l'opzione, prevista dal paragrafo 15 del commentario OCSE all'art. 5 di estendere l'ambito applicativo alle zone situate al di fuori delle acque territoriali.);
- **Cantieri di costruzione o montaggio**, purchè dotati di una determinata durata temporale (individuata in 12 mesi dal modello OCSE e in 3 mesi dall'art. 162 del Tuir), in deroga al generale principio di stabilità della sede.

Il quarto paragrafo dell'art. 5 del Modello OCSE, nonché il quarto comma dell'art. 162 del Tuir, elencano una serie di attività che, seppur portate avanti attraverso una sede fissa di affari, non costituiscono una stabile organizzazione. Il requisito comune alle fattispecie di esclusione individuate è il carattere preparatorio e/o ausiliario delle stesse rispetto all'attività svolta dalla casa madre. Il principio, esplicitato al paragrafo 23 del Commentario OCSE, è quello di escludere quelle attività che, pur contribuendo alla produttività dell'impresa, appaiono talmente lontane dalla realizzazione di un profitto che sarebbe difficile allocare una parte degli utili d'impresa alle stesse.

Viene pertanto esclusa la presenza di una stabile organizzazione qualora:

- si faccia uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- i beni o le merci appartenenti all'impresa siano immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- i beni o le merci appartenenti all'impresa siano immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- una sede fissa di affari sia utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- la sede venga utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- la sede venga utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle suddette attività, purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

E' comunque necessario che l'attività venga svolta nell'esclusivo interesse dell'impresa e che a questa non si aggiungano altre attività autonomamente produttive di reddito.

Secondo quanto previsto dall'art. 5 paragrafo 5 del Modello OCSE (e premesso che ogni analisi non può che partire dalla definizione di stabile organizzazione che ciascun ordinamento adotta da confrontare, poi, con la definizione dettata dall'eventuale Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra gli Stati interessati), si configura stabile organizzazione personale quando si realizzano determinate condizioni dettate dalla norma e, cioè:

Art. 5 Modello OCSE

Paragrafo 5. *“Nonostante le disposizioni dei paragrafi 1 e 2, quando una persona – diversa da un agente che goda di uno **status indipendente**, di cui al paragrafo 6 – agisce **per conto** di una impresa, ha ed **abitualmente** esercita in uno stato contraente il **potere di concludere contatti in nome dell'impresa**, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione in detto Stato in relazione ad ogni attività intrapresa dalla suddetta persona per l'impresa, a meno che le attività di detta persona siano limitate a quelle citate al **paragrafo 4** che, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non farebbero di tale sede fissa di affari una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni di detto comma”.*

Paragrafo 6: *“Non si considera che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno stato contraente per il solo fatto che essa esercita in detto stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno **status indipendente**, a condizione che dette persone agiscano **nell'ambito della loro ordinaria attività**”.*

In sintesi, gli elementi essenziali affinché si configuri una stabile organizzazione sono:

- La presenza di un **soggetto dipendente**;
- La sussistenza di un **potere di agire in nome e per conto dell'impresa**;
- La circostanza che tale **potere sia esercitato in modo abituale**;

- L'**attinenza** delle attività svolte **con l'attività propria dell'impresa**;
- La circostanza che le **attività svolte siano diverse da quelle indicate nel paragrafo 4 dell'art. 5 Modello OCSE**.

Qui di seguito si esamineranno brevemente le caratteristiche di ciascun elemento.

5.1.1 SOGGETTO DIPENDENTE

Secondo quanto indicato dal paragrafo 5, si ha “dipendenza” tutte le volte in cui il soggetto che agisce è persona *“diversa da un agente che gode di status indipendente”* (definizione *a contrario*). Occorre, peraltro, rilevare che il termine “persona” utilizzato dal Modello OCSE comprende sia persone fisiche sia enti collettivi (ad esempio, una società di capitali o una società di persone). Il Commentario, peraltro, ha specificato che l'utilizzo del termine “dipendente” non comporta alcun riferimento al rapporto di lavoro esistente tra agente e impresa, per cui è indifferente che l'agente sia o meno un impiegato della stessa.

5.1.2 POTERE DI AGIRE IN NOME E PER CONTO DELL'IMPRESA

Si tratta dell'esercizio abituale per conto dell'impresa del potere di concludere contratti in nome della stessa.

Detto potere si concretizza allorché il soggetto che agisce abbia quella autorità a negoziare che di fatto è necessaria ai fini della conclusione del contratto e ciò a prescindere da una formale investitura (e attribuzione del potere di firma) da parte dell'impresa estera. In altre parole, non è indispensabile che sia l'agente stesso a sottoscrivere il contratto, essendo sufficiente che questi abbia i poteri di negoziare tutte le parti del contratto in modo tale da vincolare il committente, anche se poi sarà un altro soggetto a sottoscrivere effettivamente il contratto. Affinché l'agente “rappresenti” l'impresa sul mercato estero, inoltre, non è necessaria l'attribuzione formale di specifici poteri di rappresentanza, posto che questi possono essere implicitamente dedotti da una

serie di circostanze di fatto come, per esempio, la costante acritica approvazione delle proposte contrattuali dell'intermediario da parte del mandante, piuttosto che la presenza di quest'ultimo nella stretta finale della contrattazione fra mandante e cliente finale.

5.1.3 POTERE ESERCITATO IN MODO ABITUALE

Per il verificarsi di questo elemento occorre che vi sia una certa regolarità e frequenza nella stipula dei contratti. Invero, la necessità che un agente concluda abitualmente contratti riflette il principio sottostante l'art. 5, secondo il quale la presenza di una impresa in uno Stato contraente non deve avere natura transitoria affinché si possa considerare che la stessa disponga di una stabile organizzazione in quello Stato.

5.1.4 ATTINENZA CON L'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA

Il potere di concludere contratti vincolanti per l'impresa deve riguardare l'attività propria di quest'ultima, ossia la sua attività industriale o commerciale, ed essere rivolto "al mercato" ed effettuato "sul mercato". Ne consegue che è irrilevante che la persona abbia il potere di assumere dipendenti per l'impresa ovvero che la persona sia autorizzata a stipulare, in nome dell'impresa, contratti riguardanti esclusivamente operazioni interne (par. 33 del Commentario).

5.1.5 ATTIVITÀ DIVERSE DA QUELLE INDICATE NEL PARAGRAFO 4 DELL'ART. 5 MODELLO OCSE

Infine, l'agente deve svolgere attività diverse da quelle rientranti nel paragrafo 4 dell'art. 5, ossia quelle che hanno carattere preparatorio o ausiliario. Molto spesso, infatti, le Convenzioni escludono la sussistenza di una stabile quando i contratti abbiano ad oggetto l'acquisto di merci o quando l'agente si limiti ad attività preparatorie o ausiliarie rispetto al "business".

Qualora si verificano le condizioni appena descritte, la stabile organizzazione si configura relativamente a tutte le attività svolte per conto della casa madre.

Per contro, un agente non è considerato stabile organizzazione personale di un'impresa estera quando goda di uno *status indipendente* e, al tempo stesso, agisca nell'ambito della propria attività ordinaria.

Per potersi escludere l'esistenza della stabile organizzazione personale, l'indipendenza deve essere tale sia da un punto di vista **giuridico** che **economico**. Il Commentario suggerisce alcuni criteri da utilizzare per verificarla, fra cui:

- **l'estensione degli obblighi** che il soggetto ha verso l'impresa: se una persona è soggetta a istruzioni dettagliate o ad un controllo esteso da parte dell'impresa non può essere considerata indipendente.
- **il rischio imprenditoriale** se questo sia sopportato dall'agente stesso ovvero dall'impresa.
- **il numero di imprese che l'agente rappresenta**, dovendosi considerare meno probabile lo status di indipendenza se l'agente agisce esclusivamente (o quasi) per un unico mandante per tutta la durata della propria attività.

Ne consegue che per quanto concerne il ruolo degli agenti *indipendenti* che svolgano la loro ordinaria attività, che in quanto tali non costituiscono stabile organizzazione personale, è chiaro che questa fattispecie, al di là del dato formale, non ricorre, e si potrebbe pertanto configurare la stabile, quando ad esempio l'intermediario:

- pone in essere attività che esulano da quelle tipiche degli agenti (garantendo per esempio anche l'assistenza post vendita);
- è monomandatario lavorando solo (o quasi esclusivamente) per il medesimo mandante;
- ha una scarsa esperienza e riceve direttive e/o autorizzazioni per lo svolgimento di determinate attività.

Ricalcando fedelmente il modello OCSE, l'art. 162 TUIR, dopo aver individuato gli elementi distintivi della c.d. stabile organizzazione materiale, dedica i commi 6 e 7 alla individuazione della fattispecie (quasi residuale) di stabile organizzazione personale.

Art. 162 T.u.i.r.

*“6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 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.***

*7. 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.**”*

Dalla lettura della norma nel suo complesso, emerge come la fattispecie di stabile organizzazione personale abbia lo scopo precipuo di evitare che un soggetto estero aggiri le previsioni e gli obblighi relativi alla stabile organizzazione (materiale), pur disponendo operativamente di un'installazione fissa qualificabile come stabile organizzazione per il fatto di avvalersi di strutture e personale messe a disposizione da parte di soggetti terzi.

5.2.1 IL COMMA 6: L'AGENTE DIPENDENTE

Secondo quanto previsto dalla norma (che risulta essere più restrittiva della corrispondente norma pattizia), si ha stabile organizzazione personale quando al soggetto che agisce sia attribuita la **rappresentanza** del soggetto estero: non è, dunque, sufficiente che il soggetto agisca per conto dell'impresa straniera ma le attività poste in essere devono essere in nome del preponente al quale, quindi, sarà attribuita l'esistenza di una stabile organizzazione a prescindere dalla presenza o meno di una sede fissa d'affari.

Si avrà, quindi, stabile organizzazione personale in Italia del preponente estero in presenza di un agente dipendente, cioè legato da un vincolo di subordinazione totale o parziale, sia di carattere contrattuale, che di natura economica rispetto al mandante. In sintesi, l'agente sarà considerato dipendente quando:

- non è indipendente da un punto di vista giuridico (ovvero il preponente può esercitare su di esso un controllo generale ed impartirgli dettagliate istruzioni);
- non è indipendente da un punto di vista economico (ovvero non assume in proprio il rischio imprenditoriale);
- non agisce nell'ambito della sua ordinaria attività (ovvero non svolge attività che dovrebbero ricadere nella sfera operativa della propria – autonoma – impresa);
- opera per conto dell'impresa estera;
- opera in nome dell'impresa estera e sottoscrive abitualmente in suo nome contratti afferenti all'attività propria di quest'ultima in modo da procurare ricavi (e senza potere di stabilire le condizioni contrattuali in modo autonomo).

5.2.2 IL COMMA 7: L'AGENTE INDIPENDENTE

Il comma 7 dell'art. 162, ricalcando in modo perfetto la previsione OCSE, stabilisce, poi, che in caso di indipendenza dell'agente non si può configurare la sussistenza di una stabile

organizzazione personale. La norma è di per sé stessa chiara. Tuttavia, anche per facilitare l'identificazione della presenza o meno dei requisiti di dipendenza, si rileva che qualora un agente (ma anche un mediatore o un commissionario generale) operi nell'ambito della propria attività ordinaria in modo autonomo, indipendente (sia economicamente che giuridicamente), assumendosi il rischio d'impresa (e, quindi, la responsabilità dei risultati ma senza alcun obbligo di indicare le modalità di raggiungimento degli obiettivi) e perseguendo una propria remunerazione influenzata dalle sue caratteristiche personali e imprenditoriali, tale soggetto non potrà essere considerato dipendente dal preponente e non configurerà mai stabile organizzazione personale di quest'ultimo.

6 ALCUNI APPROFONDIMENTI: IL CONTRATTO DI AGENZIA, IL CONTRATTO DI DISTRIBUZIONE E LA C.D. STABILE ORGANIZZAZIONE OCCULTA

6.1 LA PRESUNZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE "PERSONALE" NEL CONTRATTO DI AGENZIA

I contratti di mediazione e di agenzia sono contratti il cui oggetto è la mera promozione dell'affare: l'agente si distingue dal mediatore essenzialmente per il fatto di avere un incarico stabile e non occasionale con una delle parti, l'imprenditore preponente.

L'obbligazione dell'agente è quella di promuovere, per conto del preponente, la conclusione di contratti (in genere la vendita di prodotti); raccogliere le ordinazioni e trasmetterle al preponente, ma sarà solo quest'ultimo a concludere il contratto, a meno che non abbia espressamente attribuito all'agente poteri di rappresentanza ai sensi dell'art. 1752 c.c.

Nonostante il contratto di agenzia sia assai tipizzato anche nel commercio internazionale, per non prestare il fianco ad accertamenti fiscali con i quali l'amministrazione Finanziaria riqualifica l'agente come stabile organizzazione personale della mandante, sul piano strettamente operativo, occorre prestare particolare attenzione *in primis* alla formulazione dei contratti di agenzia, in modo che essi siano il più possibile conformi agli standard più diffusi e che non prevedano

l'attribuzione all'agente di poteri e compiti eccedenti rispetto a quelli normalmente riferibili a questo genere di intermediario.

E' bene sul piano operativo della contrattualistica evitare che si possa creare il convincimento di una dipendenza giuridica e soprattutto economica dell'agente.

A tal fine nella stesura del contratto di agenzia² operativamente e' necessario:

- porre molta attenzione alle clausole di esclusiva (possibilmente porle solo per determinati prodotti o fasce di mercato o in un ambito geografico ben delineato);
- stabilire delle congrue provvigioni che tengano conto del rischio imprenditoriale di entrambe le parti (si deve evitare che il preponente assicuri una redditività adeguata a prescindere dai volumi di attività sollevando l'agente dai tipici rischi d'impresa);
- inserire delle clausole ben calibrate che non lascino ad una delle parti troppo potere;
- formulare *detailed instruction* che lascino una certa libertà e indipendenza all'agente;
- richiedere, prima della stesura del contratto, documenti che possano dimostrare l'esperienza e la struttura dell'agente e, fra di essi, indicazioni sui clienti (ad es. bilanci).

6.2 IL DISTRIBUTORE È STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE?

Nell'ordinamento italiano gli intermediari nella circolazione di beni e servizi agiscono, di norma, in base a contratti che hanno per oggetto:

- la distribuzione dei prodotti dell'impresa;
- il compimento o la promozione di affari per l'impresa.

² In appendice 2 si riportano due bozze di contratto di agenzia.



Per quanto riguarda la prima tipologia, e con riferimento al principale fra di essi, ovvero il contratto di distribuzione, il distributore si obbliga contrattualmente, nei confronti di un altro soggetto, a rivendere, su un dato territorio, i prodotti forniti da quest'ultimo; normalmente vengono disciplinati dal contratto il prezzo di acquisto dei prodotti, i quantitativi minimi, l'obbligo di redigere previsioni periodiche di vendita, l'obbligo di reporting e così via.

La relazione che generalmente si instaura tra le due parti è quella propria di due soggetti indipendenti, ciascuno centro autonomo di imputazione del rischio economico imprenditoriale connesso all'attività svolta.

Tuttavia anche il distributore può configurarsi quale stabile organizzazione personale, in un dato Stato, di un soggetto residente in un altro paese (detto *tradens*) quando il distributore perde lo status di indipendenza che è di norma escluso in presenza di circostanze quali:

- un controllo invasivo esercitato da parte del *tradens*;
- l'assenza di rischio imprenditoriale a carico del distributore;
- un incisivo obbligo di informativa a favore del *tradens*;
- il carattere mono-mandatario del distributore.

Ed infatti, l'indipendenza non è elemento sufficiente ad escludere la sussistenza della stabile organizzazione personale, essendo, altresì, necessario che il distributore agisca nell'ambito della sua attività ordinaria di impresa rappresentata dalla commercializzazione, su un dato territorio, di beni o merci fornite dal *tradens* e non ad esempio operi abitualmente quale distributore munito di poteri, esercitati abitualmente, di concludere contratti in nome del *tradens* medesimo.

Sono sempre più frequenti le contestazioni mosse dall'Amministrazione Finanziaria alle strutture estere allo scopo di contrastare fenomeni di elusione fiscale internazionale.

La fattispecie di stabile organizzazione occulta di un soggetto estero in Italia viene sempre più frequentemente riscontrata dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito dei gruppi multinazionali, ove una struttura organizzativa appartenente ad un gruppo e localizzata in Italia viene asservita allo svolgimento di un'attività economica *de facto*.

Ciò si verifica quando un'impresa residente, formalmente indipendente, agisce in realtà nel suo complesso come pura estensione operativa del soggetto estero appartenente allo stesso gruppo.

All'atto pratico le tecniche adottate dall'A.F. in sede di accertamento sono le seguenti:

- accessi presso il domicilio fiscale sul territorio nazionale della società estera verificata oppure presso gli uffici amministrativi del rappresentante fiscale sul territorio nazionale, oppure presso la sede legale e amministrativa della società consociata italiana;
- controlli incrociati mediante redazione di appositi processi verbali di constatazione nonchè attraverso l'invio di appositi questionari nei confronti di clienti vari della società estera verificata;
- analisi funzionale delle attività svolte dal soggetto residente e non residente (al fine di verificare la complementarietà delle funzioni economiche), dei rischi assunti, ecc.;
- interviste ai dipendenti del soggetto residente per verificare le funzioni operative svolte (le dichiarazioni rese dai dipendenti sono spesso trasposte in verbali sottoscritti dagli stessi dipendenti);

- interviste ai clienti del soggetto residente e/o non residente al fine di identificare quali siano i soggetti che detengono i poteri di negoziazione e con i quali i clienti si rapportano ed anche tali dichiarazioni sono raccolte in verbali sottoscritti dai clienti;
- raccolta ed analisi dello scambio di e-mail tra i dipendenti del soggetto residente ed i clienti, nonché tra dipendenti del soggetto residente e dipendenti del soggetto estero, per vedere il grado di indipendenza della società residente;
- analisi delle tratte telepass dei dipendenti del soggetto estero e dei tabulati telefonici per verificare se e con quale frequenza gli stessi operano sul territorio dello Stato;
- attività di intelligence mediante interrogazioni mirate sulle banche dati in uso all'Amministrazione Finanziaria.

Profili di criticità vengono riscontrati in particolare nelle cosiddette “*interviste*” ai dipendenti, fornitori e clienti, dove spesso tali soggetti, comunque diversi dal contribuente oggetto del controllo e/o dal suo legale rappresentante e/o procuratore, non vengono assistiti da un professionista abilitato e talvolta sono completamente privi delle necessarie competenze tecniche per rispondere serenamente e correttamente alle domande dei verificatori.

In sostanza, l'indagine circa l'esistenza di una stabile organizzazione personale occulta viene solitamente svolta analizzando le concrete modalità operative poste in essere dal rappresentante residente nel territorio dello Stato.

Il punto di partenza alla base di tale analisi è sicuramente la contrattualistica stipulata che regola le modalità operative suddette.

La nozione di stabile organizzazione ai fini dell'Iva fino all'emanazione del Regolamento di Esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio UE del 15 marzo 2011 non aveva una specifica definizione né a livello comunitario né a livello nazionale, ancorché copiosa giurisprudenza (sia nazionale sia comunitaria) avesse comunque fornito principi e linee guida in merito.

In particolare, come la giurisprudenza già aveva asserito, l'utilizzazione del Modello OCSE e la definizione ai fini delle imposte sui redditi per l'individuazione della stabile organizzazione ai fini Iva, non può avvenire stante lo scopo diverso delle due normative.

La stabile organizzazione ai fini Iva ha infatti come fine quello delle individuazione della territorialità e del debitore d'imposta e le modalità di assolvimento dell'imposta.

Due sono le normative europee di riferimento per la stabile organizzazione ai fini Iva (regolamento di esecuzione UE, n. 282/2011, Direttiva n. 2006/112/CE).

Ai sensi dell' art. 11 del regolamento di esecuzione UE, n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 (le cui disposizioni sono giuridicamente vincolanti in tutti gli Stati membri) la "stabile organizzazione" ai fini Iva designa "qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica (...) caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici" atti a:

- consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione;
- consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione.

Quindi, ove venga appurata l'esistenza di una struttura idonea del soggetto non residente a qualificare la presenza della stabile organizzazione, occorre poi verificare il coinvolgimento della stabile organizzazione medesima nelle operazioni di riferimento, anche ai fini della territorialità, della determinazione del debitore d'imposta.

In merito, l'art. 192-bis della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio dell'Unione Europea del 28 novembre 2006 prevede che un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- “a) egli effettua in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile;
- b) la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione”.

Quindi - ove i mezzi della stabile organizzazione non siano utilizzati per la “realizzazione della cessione” ovvero l'eventuale utilizzo degli stessi sia comunque limitato a funzioni di supporto amministrativo - ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non si configura alcun intervento nell'effettuazione dell'operazione da parte della stabile stessa, per cui le operazioni rimangono comunque riconducibili unicamente alla casa madre (anche ai fini della definizione del debitore d'imposta).

Con il Working Paper n. 857 del 6 maggio 2015 il VAT Committee della Commissione Europea ha fornito, su istanza dell'amministrazione finanziaria italiana, il percorso logico per individuare l'esistenza e stabilire l'intervento della stabile organizzazione ai fini Iva. Pur lasciando ancora alcuni punti in sospeso, il documento chiarisce definitivamente gli elementi necessari al fine di decidere quando la stabile organizzazione rileva quale debitore d'imposta del soggetto non residente, sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi.

L'oggetto dell'analisi, quindi, riguarda i rapporti tra l'art. 11 del regolamento 282/2011 (sul luogo delle operazioni imponibili), da un lato, e gli artt. 192-bis della direttiva 2006/112/CE e 53 del regolamento 282/2011 (sul debitore d'imposta), dall'altro. La Commissione precisa pertanto secondo quali requisiti un soggetto passivo si può considerare stabilito.

7.1 ESISTENZA DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE

Nel silenzio della normativa nazionale, l'art. 11 del regolamento 282/2011 è la norma di riferimento al fine di stabilire se una sede secondaria nazionale integri i requisiti previsti per essere qualificata quale stabile organizzazione rilevante ai fini Iva.

Tale norma, individua l'esistenza di una stabile organizzazione passiva (ovvero in grado di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione) e attiva (ovvero in grado di fornire i servizi di cui assicura la prestazione).

Precisamente, “la stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici” e i mezzi umani e tecnici debbano essere utilizzati, rispettivamente, al fine di consentire alla stabile organizzazione di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione (così integrando la cosiddetta stabile organizzazione passiva) ovvero al fine di consentire alla stabile organizzazione di fornire i servizi di cui assicura la prestazione (così integrando la cosiddetta stabile organizzazione attiva).

Si può, quindi, concludere che il primo requisito, quello dell'esistenza, sarà integrato qualora sia presente nel territorio dello Stato una stabile organizzazione attiva ovvero passiva, nel senso appena esposto.

7.2 CONSISTENZA DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE

Una volta determinata l'esistenza della stabile organizzazione ai sensi dell'art. 11 sopra richiamato, si può passare all'analisi dei requisiti previsti dall'art. 53 del regolamento 282/2011 al fine di elevare tale stabile organizzazione a debitore d'imposta. Nonostante i chiarimenti forniti

dalla Commissione, restano ancora dubbi in merito alla consistenza minima della stabile organizzazione.

Con il primo chiarimento (Working Paper n. 791 del 2014) infatti, la Commissione aveva precisato che, al fine di rilevare quale debitore d'imposta, la stabile organizzazione deve avere mezzi umani e tecnici tali da consentirle (ipoteticamente e per comparazione) di effettuare autonomamente la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale partecipa.

Leggendo quanto precisato dalla Commissione, si giungerebbe all'assurda ipotesi in cui, al fine di partecipare all'operazione sottostante, la consistenza della stabile organizzazione si potrebbe riscontrare solamente nel caso in cui la struttura della stessa abbia a disposizione i mezzi umani e tecnici che sono serviti alla sede principale per effettuare interamente la cessione di beni o la prestazione di servizi. Sul punto, quindi, si auspicano ulteriori chiarimenti da parte della Commissione.

7.3 PARTECIPAZIONE QUALIFICATA DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE

Occorre ricordare ancora una volta che il Comitato Iva ha chiarito che laddove l'art. 11 del regolamento 282/2011 è volto a qualificare una struttura (attiva o passiva) quale stabile organizzazione rilevante ai fini Iva, la stessa norma non è di alcuna utilità al fine di stabilire chi sia il debitore d'imposta, giacché per effettuare quest'ultimo accertamento occorre valutare il coinvolgimento (questa volta attivo) della stabile organizzazione in ciascuna transazione.

Ebbene, proprio l'art. 192-bis sopra richiamato, insieme con l'art. 53 del regolamento 282/2011, individua i casi in cui la stabile organizzazione può e deve, essere considerata debitrice dell'imposta, e, per converso, i casi in cui detta stabile organizzazione non rileva e, quindi, si deve applicare il meccanismo del cosiddetto reverse charge per i non residenti.

Ai sensi dell' art. 192-bis della direttiva 2006/112/CE, la stabile organizzazione rileva quale debitrice d'imposta qualora congiuntamente (i) il soggetto non residente con stabile

organizzazione nello Stato in cui l'operazione è territorialmente rilevante effettuati in tale Paese una cessione di beni o una prestazione di servizi e (ii) la cessione di beni o la prestazione di servizi sia effettuata con la partecipazione della stabile organizzazione del cedente o del prestatore situata nello Stato membro in questione. Ai sensi invece dall'art. 53 del regolamento 282/2011, il Legislatore comunitario ha precisato a quali condizioni si deve considerare che una stabile organizzazione partecipi all'operazione. La stabile organizzazione partecipa a una cessione di beni ovvero a una prestazione di servizi qualora "i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione". Ciò con i limiti previsti, in base al quale si considera che la stabile organizzazione non partecipi alla cessione di beni o alla prestazione di servizi qualora i propri mezzi siano utilizzati per un mero supporto amministrativo.

Anche in questo caso, la normativa comunitaria è stata analizzata su richiesta dell'Amministrazione finanziaria italiana dalla Commissione. Ebbene, in base all'opinione della Commissione un soggetto passivo non può considerarsi stabilito in uno Stato membro, quindi non può essere ivi considerato come debitore dell'Iva, se non nei casi in cui (i) la stabile organizzazione sia intervenuta in una cessione di beni o in una prestazione di servizi fornita dalla sede principale (ciò avviene, ad esempio, qualora siano utilizzate le risorse umane e tecniche della stabile organizzazione) e (ii) i mezzi umani e tecnici della stabile organizzazione sono utilizzati per operazioni inerenti all'adempimento della cessione di beni o della prestazione di servizi rilevante ai fini Iva.

8.1 STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE

Nel prosieguo saranno analizzati alcuni casi al fine di verificare la sussistenza di una stabile organizzazione. L'approccio utilizzato sarà di tipo empirico, basato su una serie di test sviluppati da autorevole dottrina:

- place of business test (verifica dell'esistenza);
- right of use test (verifica della disponibilità);
- location test (verifica della fissità);
- permanence test (verifica della permanenza temporale);
- business connection test (verifica della strumentalità).

8.1.1 CASO 1 – ATTIVITÀ DI CAMBISTA

La sentenza della Cassazione n. 1978 del 30 gennaio 2006 ha decretato l'esistenza di una stabile organizzazione nel Territorio italiano di un cambiavalute che aveva il proprio ufficio in Svizzera e prestava la propria attività (abusivamente) anche in Italia presso il Casinò di Campione, fornendo denaro ai giocatori.

In questo caso giurisprudenziale la sentenza si sofferma, in particolare, sulla verifica dell'esistenza (*place of business test*) e conclude con la presunzione di sussistenza di una sede fissa in Italia in base alla natura dell'attività svolta. Secondo la Suprema Corte "l'attività del cambista non può semplicisticamente ricondursi all'apertura di un ufficio sito ad accettabile distanza geografica dalla casa da gioco, apparendo invece normale che il cambista graviti costantemente nell'ambito se non addirittura all'interno del casinò ove possa soddisfare prontamente le esigenze per vero irrazionali quanto immediate ed urgenti di una clientela sino a quel punto punita dal rischio del gioco". Il giudizio della Corte è in linea con le previsioni del

Commentario OCSE, secondo il quale un imbianchino che, per due anni, passi tre giorni a settimana nell'immobile del suo cliente principale avrà una stabile organizzazione, svolgendo in tale sede la funzione più importante della sua attività.

Per quanto attiene alla verifica della disponibilità della sede (*right of use test*) si sottolinea come ciò che rileva a tal fine non sia il titolo giuridico in base al quale la sede è utilizzata, ma l'effettiva disponibilità della stessa. Nel caso in esame è indubbio come, nonostante il carattere abusivo dell'attività, il soggetto potesse di fatto esercitare un controllo su tale luogo di affari.

Pochi dubbi possono sorgere sui requisiti della fissità, sia spaziale che temporale, mentre è proprio la sentenza della Cassazione a verificare il requisito della strumentalità (*business connection test*) rilevando che “sempre presso il casinò e, quindi, in territorio italiano, si svolgeva tutta l'attività, realizzandosi i ricavi al lordo della redditività dell'operazione” e concludendo per “l'impossibilità di ridurre ad attività ausiliaria relativa all'azienda svizzera quella di cambista (abusivo) svolta presso il casinò (...) con la necessaria organizzazione interamente presente nel territorio italiano”.

8.1.2 CASO 2 – SERVIZIO DI CATERING

Il paragrafo 6.2 del “Revised Discussion Draft” pubblicato dall'OCSE, riporta l'esempio di un contribuente residente nello Stato R, che effettua per quattro mesi un servizio di catering ad una troupe televisiva che deve effettuare un documentario nello Stato S, sfruttando a tal fine la casa che i genitori posseggono in tale stato e cessando la propria attività al termine delle riprese del film.

Prima di analizzare il requisito sul quale l'esempio in parola vuole focalizzare l'attenzione, ovvero quello della permanenza temporale (*permanence test*), si esaminano brevemente gli altri quattro caratteri richiesti ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione materiale. Il contribuente utilizza per la propria attività la casa dei genitori. Tale sede, sicuramente dotata dei caratteri di esistenza e fissità spaziale, si trova, nonostante il titolo giuridico, nella piena disponibilità del soggetto, che per i quattro mesi di durata della propria attività la utilizza

costantemente per lo svolgimento della stessa. In relazione alla verifica della strumentalità (*business connection test*), essendo l'intera attività d'impresa svolta nello Stato S, è chiaro che sarà proprio la stessa a costituire il business svolto dal contribuente.

Ritornando alla questione principale, ovvero la sussistenza o meno del requisito temporale (*permanence test*), essendo il servizio di catering fornito alla troupe l'unica attività d'impresa svolta da parte del contribuente residente in R, la durata dello stesso, benchè inferiore a sei mesi, periodo temporale che il Commentario evidenzia quale periodo minimo generalmente riconosciuto, sarà in ogni caso sufficiente all'individuazione nello Stato S di una Stabile Organizzazione.

Di converso, alla stessa conclusione non si sarebbe potuti arrivare qualora a fornire il servizio fosse stata una società residente in R e già in tale Stato di residenza impegnata nell'attività di servizio di catering. In tale ultima circostanza l'attività svolta nello Stato S mancherebbe di quella stabilità, sia intesa in senso oggettivo che in senso soggettivo, richiesta dalla norma per la soddisfazione del requisito temporale in parola.

8.1.3 CASO 3 – FERROVIE SVIZZERE

Nella Risoluzione Ministeriale n. 282/E del 11 dicembre 1995, il Ministero delle Finanze si è espresso in merito alla sussistenza in Italia di una stabile organizzazione delle Ferrovie Retiche Svizzere relativamente ad un tratto ferroviario e ad una stazione di proprietà delle stesse.

Il tratto ferroviario e la stazione ben possono integrare il requisito di esistenza (*place of business test*) di una stabile organizzazione, potendo l'impresa svolgere, e di fatto svolgendo, attraverso tali installazioni parte della propria attività imprenditoriale.

Il tratto ferroviario, di proprietà delle Ferrovie Retiche Svizzere (*right of use test*), è dotato di una coerenza sia geografica che commerciale (*location test*) ed è utilizzato con continuità dalle Ferrovie Retiche Svizzere (*permanence test*).

In relazione al *business connection test*, si rileva come l'attività svolta nei siti descritti non costituisca per l'impresa un'attività ausiliaria o preparatoria ma, al contrario, quella propria della stessa, così soddisfacendo, infine, anche il requisito della strumentalità.

8.2 STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE

8.2.1 CASO 1 – AGENTE DIPENDENTE (CASSAZIONE SENTENZA 9 APRILE 2010, N. 8488)

Il caso portato all'attenzione della Suprema Corte, riguardava un geometra residente in Italia e una società con sede in Svizzera e operante in Italia nel settore della manutenzione delle infrastrutture ferroviarie.

Il professionista agiva in Italia per conto della società svizzera senza essere dotato di poteri di rappresentanza nell'interesse della società stessa, anche se doveva comunque uniformarsi agli ordini e alle direttive di questa. L'Agenzia delle entrate lo aveva qualificato alla stregua di una stabile organizzazione personale e, contro l'avviso di accertamento, la società aveva fatto ricorso sostenendo che il professionista non poteva costituire una stabile organizzazione dal momento che la mera partecipazione alla fase delle trattative, senza formali poteri di rappresentanza, non era idonea a costituire una stabile organizzazione. In altri termini: solo il potere di firma avrebbe potuto qualificare in questo senso il libero professionista.

All'epoca dei fatti, l'ordinamento tributario italiano non contemplava una definizione di stabile organizzazione e occorreva quindi fare riferimento alla nozione elaborata dall'OCSE.

Ebbene i giudici di legittimità, interpretando le disposizioni della Convenzione secondo l'approccio sostanzialistico adottato anche dal commentario del modello OCSE, hanno affermato che al fine della configurabilità di un "agente dipendente", i poteri di rappresentanza devono essere alternativi all'ipotesi di effettiva partecipazione dell'agente alle trattative, laddove **l'agente compia atti essenziali nella conclusione di contratti di fatto vincolanti per l'impresa.**

Pertanto, anche la partecipazione alle trattative, sotto le direttive della società estera, è elemento idoneo ad integrare la fattispecie della stabile organizzazione personale.

8.2.2 CASO 2 – ANCORA SUL CONTRATTO DI DISTRIBUZIONE (CASSAZIONE SENTENZA 9 MARZO 2012, N. 3773)

La fattispecie attiene a una società italiana che si occupa della commercializzazione e distribuzione dei prodotti di una società di diritto olandese, controllante della prima. L'Agenzia delle entrate, a seguito di un controllo, si è convinta che la società italiana non fosse né giuridicamente né economicamente indipendente rispetto alla sua controllante sulla base di alcuni elementi. Fra questi, la posizione di controllo azionario che l'impresa olandese aveva nei confronti della commissionaria italiana, dal fatto che quest'ultima fosse tenuta a osservare le precise direttive della casa madre e ancora che la controllante fosse l'unica committente della società italiana.

Di conseguenza, l'Ufficio ha concluso che la società italiana operasse come stabile organizzazione della società olandese e che quest'ultima fosse soggetto passivo d'imposta in Italia. La società olandese pertanto ha proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento trovando accoglimento sia presso la commissione tributaria provinciale che, in seguito all'appello dell'Agenzia delle entrate, presso la regionale.

In particolare, i giudici di merito, alla luce dell'art. 5 del Modello OCSE, sono pervenuti alla conclusione che la società italiana **aveva sopportato in via del tutto autonoma i rischi di impresa** legati alla vendita dei prodotti e che **aveva agito nei confronti del pubblico spendendo il proprio nome** e non quello della casa madre, cioè agiva in proprio oltre che nel proprio interesse. Per queste ragioni non poteva essere considerata una mera propaggine della società olandese, ma al contrario una autonoma entità imprenditoriale.

La Cassazione adita dall'Aministrazione finanziaria ha confermato la decisione dei giudici di merito e dall'arresto che ne è scaturito si ricava pertanto l'assunto che non configuri una SO la società italiana che agisce come commissionaria della sua controllante estera laddove dal contratto di commissione si evinca la totale assunzione del rischio d'impresa da parte della

controllata italiana e l'espressa esclusione del potere di stipulare contratti in nome e per conto della casa madre residente.

8.2.3 CASO 3 – ELEMENTI INDIZIARI DELL'ESISTENZA DI UNA S.O. PERSONALE (CASSAZIONE SENTENZA 17 GENNAIO 2013, N. 1120)

La controversia giurisprudenziale riguarda una Società con sede a San Marino alla quale l'Agenzia delle entrate aveva indirizzato un avviso di accertamento ai fini Irpeg ed Ilor per l'anno 1995, sulla base della presenza di una stabile organizzazione in Italia.

La convinzione dell'Ufficio si basava sulla presenza dei seguenti elementi indiziari: **contratti stipulati consumati in Italia; domicilio fiscale su territorio italiano; legale rappresentante e commissario *ad acta* della società con residenza e domicilio in Italia; contribuente intestatario di conti correnti e dossier titoli presso aziende di credito italiane, su cui transitano poste dipendenti dall'attività della società estera di misura economicamente rilevante.**

La sentenza della Commissione tributaria provinciale che ha accolto il ricorso della società è stata confermata dalla Commissione tributaria regionale e avverso quart'ultima decisione l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione.

La Suprema Corte, cassando la sentenza dei giudici di seconde cure, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate ritenendo che “*seppure formalmente e compiutamente enunciati, i suelencati elementi probatori non hanno costituito per contro in alcun modo oggetto di una attenta valutazione unitaria e globale da parte della CTR, in sede di motivazione della sentenza impugnata*”. Per la Cassazione, quindi, nel caso di specie si configura la presenza di una **stabile organizzazione personale** dal momento che quegli stessi elementi che il giudice di merito aveva ritenuto inidonei sono al contrario nel loro insieme segnali evidenti di una stabile organizzazione secondo la definizione contenuta nell'art. 162, D.P.R. 917/1986.

8.3 VERIFICA DELLA SUSSISTENZA DI UNA STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI IVA

Si riportano di seguito alcuni esempi di determinazione della stabile organizzazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

8.3.1 CASO 1 – STABILE ORGANIZZAZIONE SE LA STRUTTURA COMMERCIALE È “ADEGUATA”

La sentenza n. 5649 della Corte di Cassazione del 20 marzo 2015, ha affrontato un complesso caso di accertamento della sussistenza in Italia di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA sulla base dei rapporti strutturati tra società di un gruppo: la società italiana, che si occupava della produzione, e la società lussemburghese, che si occupava invece del ramo commerciale, unico cliente della società italiana stessa. I rapporti si estrinsecavano nella concessione in uso dei locali della società italiana, nella presenza in tali locali del personale di entrambe le società, nella gestione degli ordini degli agenti da parte del personale della società italiana e nella presenza dell'anagrafica clienti della società lussemburghese presso la società italiana con un sistema informatico per la gestione degli ordini.

Nel confermare che, ai fini dell'IVA, devono sussistere sia l'elemento materiale che quello umano, la Corte di Cassazione ha precisato che, nel caso in esame, si configura una S.O. per il “combinato disposto” del sistema informatico e del personale che, per il tramite di esso, svolge i servizi a favore della società estera; per usare le parole della sentenza, *“non è il mero sistema informatico ad integrare la stabile organizzazione, ma il fatto che il personale a disposizione, potendo fare affidamento sullo strumento informativo, è in grado di dare vita alla stabile organizzazione”*.

8.3.2 CASO 2 – STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI IVA CON MEZZI UMANI E TECNICI ALTRUI

Con riferimento al concetto di “struttura idonea”, una questione che si può configurare è la presenza di una stabile organizzazione ove si disponga dei mezzi di terzi come se fossero propri.

Tale questione è stata infatti esaminata dalla Corte di Giustizia UE, 16 ottobre 2014. Una società cipriota a seguito della conclusione di un contratto di collaborazione con una società polacca, impiegava per la gestione di una pagina internet in Polonia risorse umane e tecniche appartenenti non ad essa, bensì, quantomeno in parte, alla società polacca. Si chiedeva, quindi, alla Corte se tali risorse umane e tecniche potessero costituire una stabile organizzazione della società cipriota in Polonia.

Ebbene, richiamando la propria giurisprudenza UE è stato affermato che una stabile organizzazione dev'essere caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura adeguata, in termini di risorse umane e tecniche, che le consentano di ricevere ed utilizzare i servizi fornite per le specifiche esigenze delle organizzazioni medesime; a tal fine, non sono necessari mezzi umani e tecnici propri nella misura in cui l'organizzazione disponga dei mezzi di terzi come se fossero propri. In particolare occorreranno contratti di servizi o d'affitto aventi ad oggetto il personale e i mezzi tecnici che garantiscano al soggetto passivo di poter disporre di essi come se fossero propri e che non possano, quindi, neppure essere risolti in un breve lasso di tempo. Pertanto l'eventuale utilizzo di mezzi di terzi (da valutarsi in relazione alla fattispecie specifica) potrebbe concorrere a conferire carattere stabile ad un centro di attività, creando così una "struttura idonea" atta a configurare una stabile organizzazione ai fini IVA.

8.3.3 CASO 3 – STABILE ORGANIZZAZIONE CHE SVILUPPA SOFTWARE DESTINATI ALLA CASA MADRE

La società Alfa (casa madre) residente in Francia, opera nel settore della progettazione, dello sviluppo e della costruzione di navi da guerra. La società Alfa, ha costituito una stabile organizzazione in Italia. In particolare, le attività della stabile organizzazione, ove opera con personale fornito da imprese italiane ed estere, consistono nei servizi di sviluppo di software per il combattimento destinati esclusivamente alla casa madre.

La risoluzione ministeriale 327/E del 30/07/2008 è intervenuta sulla qualifica della Stabile organizzazione ai fini Iva stabilendo che la circostanza che le prestazioni effettuate tra la casa madre e la stabile organizzazione siano fuori campo Iva nulla toglie alla natura commerciale

dell'attività svolta dalla stabile organizzazione che, pertanto, è considerata soggetto passivo ai fini Iva; d'altronde non esistono limiti a che la stabile organizzazione svolga anche operazioni nei confronti dei soggetti terzi che dovrebbero essere regolarmente fatturate e registrate. Ne consegue che la stabile organizzazione deve essere munita di Partita Iva e deve adempiere a tutti gli obblighi previsti dalla normativa in materia.

9 COMMERCIO ELETTRONICO

9.1 INTRODUZIONE

Il cosiddetto e-commerce è prima di tutto una forma di commercio attuabile da tutte le imprese, comprese quelle industriali, che tramite il canale telematico di internet intendono sfruttare una serie di vantaggi quali il collegamento diretto con i potenziali clienti, l'accorciamento della catena distributiva, la riduzione dei costi di start-up (rispetto ad un negozio convenzionale) e la presenza globale, con probabile aumento dei margini di guadagno.

La materia fiscale/commerciale è in continuo divenire, vista la ricerca da parte dell'Unione Europea di un'armonizzazione delle normative dei vari Paesi UE, al fine di migliorare la concorrenza e allo scopo di creare un vero “mercato unico globale”.

In Italia il fenomeno del commercio elettronico è ancora troppo limitato: appena il 10% dei negozianti vende online all'estero e solo il 9% dei consumatori italiani acquista su internet. La principale barriera alla diffusione del canale di vendita in commento è la mancanza di fiducia sulla sicurezza delle transazioni e sulla tutela legale post-vendita.

Entrando nel merito della normativa fiscale c'è da premettere che non è prevista una normativa specifica ai fini IVA per il commercio elettronico, ma si deve rinviare alla disciplina generale IVA (DPR 633/72 e DL 331/93) con l'aggiunta di specifici Regolamenti UE che disciplinano, come vedremo, le vendite tra Paesi della Comunità.

Di seguito troverete quindi le principali distinzioni e definizioni del commercio elettronico con le ultime novità normative, il richiamo alla nozione di stabile organizzazione e la disciplina del “*Moss*”.

A seguire in tre distinti paragrafi saranno affrontati con taglio operativo il commercio elettronico diretto e indiretto delle società residenti e l’e-commerce effettuato da soggetti extra-UE.

9.1.1 DEFINIZIONE DI COMMERCIO ELETTRONICO E RIFERIMENTI AL CONCETTO DI STABILE ORGANIZZAZIONE

Il canale di vendita del commercio elettronico può essere suddiviso secondo due elementi:

1 – le modalità di consegna:

- commercio elettronico indiretto: cessioni dei beni per via telematica (ordine e pagamento) e consegna attraverso canali tradizionali. Ai fini Iva, salvo particolari regimi opzionali, si applica, come vedremo, la normativa generale della cessioni dei beni.
- commercio elettronico diretto: sia la cessione che la consegna dei “beni” avvengono per via telematica. In questo caso l’acquirente “scaricherà” il bene direttamente sul proprio computer mediante la procedura “*download*”. Tali vendite possono riguardare soltanto “beni digitali” (es. software, antivirus, immagini, musica, film etc.), che sono stati elencati nell’allegato II alla Direttiva 2006/112/CE ed esplicitati nel più recente Regolamento (CE) n. 282/2011. Ai fini IVA tutte le cessioni “digitali” sono equiparate ad una prestazione di servizi.

2 – le caratteristiche degli attori:

- B2B: commercio elettronico tra soggetti passivi;
- IB: commercio elettronico nella stessa azienda o tra aziende dello stesso gruppo;
- B2C: commercio elettronico tra azienda e consumatore finale;
- C2C: commercio elettronico tra consumatori (caso tipico le aste on-line tra privati).

Nell'ambito del commercio elettronico diretto, viste le modalità di transazione telematiche dell'operazione, può divenire problematico capire quando l'attività viene svolta per il tramite della stabile organizzazione all'estero; aspetto che evidentemente incide sul luogo di tassazione del reddito.

In estrema sintesi, possiamo domandarci se i seguenti strumenti possano costituire o meno un riferimento di stabile organizzazione:

a) sito web (è un software che collega insieme più pagine web): la sua natura immateriale non è ricollegabile al concetto di stabile organizzazione;

b) server (è un computer che fornisce servizi ad altri computer): l'art. 162 comma 5 TUIR "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 e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi".

9.1.2 "MINI SPORTELLINO UNICO" (MINI ONE STOP SHOP – MOSS)

Dal 1° gennaio 2015 le prestazioni di servizi elettronici, di telecomunicazione e teleradiodiffusione rese nei confronti di committenti privati (e-commerce diretto) si considerano effettuate nel Paese del destinatario anziché nel Paese del prestatore. Tale novità ha comportato, nell'area comunitaria, la costituzione di un nuovo regime Iva opzionale (Moss) con portale web, che consente ai soggetti passivi Iva di versare in Italia l'Iva sulle suddette operazioni rese in altri Stati UE. Il principale vantaggio è quello di evitare al soggetto passivo di doversi registrare/identificare in ogni Stato di consumo. Possono aderire al Moss sia i soggetti passivi stabiliti nella UE sia quelli stabiliti al di fuori (che dovranno identificarsi in un Paese UE); in quest'ultimo caso il nuovo regime assorbe il regime speciale Vies dedicato alle imprese extra-comunitarie che svolgono attività di e-commerce diretto nell'area UE. Il soggetto passivo non può avvalersi del Moss per le vendite effettuate nello stato membro in cui è stabilito (dove ha la sede o la stabile organizzazione).

Per un approfondimento si rinvia alla sezione del sito dell'Agenzia delle Entrate:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/home/cosadevifare/richiedere/regimi+opzionali/moss>

Esempio di società italiana che può avere interesse ad aderire al regime Moss: L'e-commerce diretto di App, Mp3, e-book, musica, film e giochi a privati consumatori comunitari determina l'applicazione dell'aliquota Iva ordinaria prevista all'interno di ciascun Paese membro. L'iscrizione al Moss evita alla società italiana di doversi identificare nei vari Paesi comunitari, dove hanno residenza i propri consumatori finali.

9.2 COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO EFFETTUATO DA SOGGETTI PASSIVI RESIDENTI

9.2.1 DISCIPLINA IVA

Il commercio elettronico diretto ai fini IVA rientra nel concetto di “prestazione di servizi” e quindi tali operazioni sono soggette all'obbligo di emissione di fattura (Risoluzione Ag. Entrate 186/E del 30/09/2003 e Risoluzione Ag. Entrate 274/E del 3/07/2008) .

Nel caso di operazioni B2C, secondo la Circolare 98/E del 17/05/2000 del Ministero delle Finanze non è neppure possibile l'emissione informatica di scontrini o ricevute fiscali.

Dal 2015 i citati servizi nei rapporti B2C sono territorialmente rilevanti ai fini IVA nel paese del committente privato e non più, come accadeva fino a dicembre 2014, nel Paese dove era “stabilito” il prestatore soggetto passivo IVA.

Di conseguenza:

- i prestatori “stabiliti” ai fini IVA in Italia, “residenti”, nel momento in cui cedono i servizi sopra indicati a privati consumatori di altri Paesi UE devono applicare l'IVA del Paese ove è residente il committente privato.

- i prestatori “stabiliti” ai fini IVA in Italia, “residenti”, nel momento in cui cedono i servizi sopra indicati a privati consumatori di Paesi EXTRA- UE devono emettere fattura fuori campo IVA ai sensi dell’art. 7-sexies, 1° comma, lett. F DPR 633/1972 e contestualmente verificare nel Paese Extra UE gli adempimenti fiscali in vigore.
- I privati italiani quando acquistano tali servizi da altri soggetti UE o EXTRA UE si vedono applicata l’IVA nazionale pari al 22%.

Nulla cambia, anche dal 1° gennaio 2015, per quanto attiene alle regole in tema di territorialità IVA in merito all’e-commerce diretto nei rapporti B2B, ossia tra soggetti passivi d’imposta.

RIEPILOGO: E-COMMERCE DIRETTO E DISCIPLINA IVA

PRESTATORE	COMMITTENTE	REGIME IVA	OBBLIGHI CONTABILI
SOGGETTO PASSIVO IVA STABILITO IN ITALIA	Privato della UE	IVA nel Paese UE del COMMITTENTE	FATTURA del Prestatore nazionale assoggettata ad IVA con l’aliquota del Paese UE del Committente
SOGGETTO PASSIVO IVA STABILITO IN ITALIA	Privato EXTRA-UE	IVA del Paese EXTRA-UE	FATTURA del Prestatore nazionale fuori campo IVA in Italia ai sensi dell’art. 7-sexies, 1° comma, lett. F DPR 633/1972; Verifica nel Paese Extra UE degli adempimenti fiscali

9.2.2 CASI PARTICOLARI: L’IVA NEL COMMERCIO ELETTRONICO DEGLI OPERATORI IN FRANCHIGIA

La risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 75 del 28 agosto 2015, nel chiarire il regime impositivo dei servizi di e-commerce resi, a clienti comunitari non residenti, **dai soggetti in regime di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità** (di cui all’art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011), ha superato le indicazioni contenute nella circolare n. 36 del 21 giugno 2010.

Secondo l’Agenzia, in assenza di un’espressa disciplina – nell’ambito del regime di vantaggio – al trattamento IVA delle operazioni di commercio elettronico “diretto”, trova applicazione la

disciplina prevista per il regime fiscale agevolato per autonomi novellato dall'art. 1, commi 54-89, della L. n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015).

Con riferimento alle prestazioni di servizi, l'art. 1, comma 58, lett. d), della citata L. n. 190/2014 dispone che, ai fini IVA, i soggetti che hanno optato per il regime agevolativo applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli artt. 7-ter e ss. del D.P.R. n. 633/1972. Tali operazioni, pertanto, anche quando sono effettuate da soggetti aderenti al regime forfetario, rimangono soggette alle ordinarie regole di territorialità, fermo restando che, per gli stessi, è escluso il diritto di detrazione dell'imposta "a monte" ai sensi degli artt. 19 e ss. del D.P.R. n. 633/1972.

Applicando i richiamati principi al regime fiscale di vantaggio, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, per i servizi elettronici resi nei confronti di soggetti passivi d'imposta o di "privati consumatori" comunitari, l'IVA risulta dovuta nel Paese in cui il committente è stabilito, ovvero ha il domicilio o la residenza. Di conseguenza, anche laddove tali operazioni siano rese nell'ambito del regime agevolato, la relativa IVA deve essere assolta:

- nei **rapporti "B2B"**, dal committente comunitario nel proprio Paese, essendo l'operazione "fuori campo IVA" in Italia. In pratica, il prestatore italiano emette fattura non soggetta a IVA ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 con l'annotazione "inversione contabile" e con l'eventuale specificazione della norma, comunitaria o nazionale, di riferimento (nella specie, l'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE o l'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972);

- nei **rapporti "B2C"**, ai fini del corretto assolvimento degli obblighi d'imposta, il prestatore italiano è tenuto ad identificarsi in ciascuno Stato membro in cui presta tali servizi o, in alternativa, può avvalersi del regime speciale del MOSS di cui già si è detto.

Alla luce del richiamo all'art. 1, comma 58, lett. d), della L. n. 190/2014, contenuto nella risoluzione n. 75/E/2015, ne discende che gli operatori in franchigia (soggetti al regime forfetario, al regime di vantaggio o al regime dei minimi), **per le prestazioni di e-commerce ricevute da fornitori non residenti**, devono assolvere l'IVA con il sistema del **reverse charge**, cioè:

- integrando la fattura (se il prestatore è UE) o emettendo autofattura (se il prestatore è extra-UE), con indicazione dell'aliquota e dell'imposta, che resta indetraibile;
- provvedendo a versare l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

L'applicazione delle disposizioni previste per i soggetti in regime forfetario anche alle prestazioni di e-commerce rese dai soggetti in regime di vantaggio porta a ritenere che, per tali ultimi soggetti e per quelli minimi, anche le **operazioni di commercio elettronico "indiretto"** vanno assoggettate a IVA in conformità alla disciplina dettata per gli operatori in regime forfetario.

L'art. 1, comma 58, lett. b) e c), della L. n. 190/2014 stabilisce che i suddetti operatori applicano alle **cessioni di beni intracomunitarie** l'art. 41, comma 2-bis, del D.L. n. 331/1993 e, agli **acquisti di beni intracomunitari**, l'art. 38, comma 5, lett. c), dello stesso decreto.

In pratica, dal **lato attivo**, le operazioni poste in essere non costituiscono cessioni intracomunitarie, ma cessioni interne senza diritto di rivalsa dell'IVA sulle fatture emesse.

Dal **lato passivo**, invece, trova applicazione il sistema alternato di tassazione, con imposta assolta nel Paese membro di origine sino alla soglia annua di Euro 10.000,00, ovvero in Italia in caso di superamento di tale limite monetario o di opzione per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari posti in essere. Laddove l'IVA sia dovuta in Italia, l'operatore in franchigia deve integrare la fattura emessa dal fornitore comunitario con indicazione dell'aliquota e dell'imposta, che resta indetraibile, e versare l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Confrontando le previsioni contenute nel citato art. 1, comma 58, lett. b) e c), della L. n. 190/2014 con le indicazioni fornite dalla circolare n. 36/E/2010, l'unica differenza riguarda il trattamento impositivo degli acquisti di beni provenienti da altro Paese membro, che l'Agenzia delle Entrate ha considerato, a prescindere dal loro ammontare annuo, come acquisti intracomunitari, soggetti

alla procedura di integrazione con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta, non ammessa in detrazione.

9.3 IL COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO

9.3.1 DOCUMENTAZIONE FISCALE OBBLIGATORIA

Il commercio elettronico indiretto è assimilato alle vendite per corrispondenza; per tali fattispecie non è obbligatoria l'emissione della fattura a meno che non sia richiesta dal cliente non oltre il momento dell'effettuazione dell'operazione, come disposto dall'art. 22 comma 1 n.1) DPR n. 663/1972 che infatti recita: *“l'emissione della fattura non è obbligatoria se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione: 1) per le cessioni di beni effettuate (..) per corrispondenza(...).”*

Dato che comunque il compratore può chiedere l'emissione della fattura, è opportuno predisporre il sito internet in modo che sia possibile, per l'acquirente, effettuare la relativa opzione e conseguentemente indicare i dati necessari per la fatturazione.

Le operazioni in commento non sono inoltre soggette all'obbligo di certificazione fiscale mediante scontrino o ricevute ai sensi dell'art. 2 comma 1 lett. oo) del DPR 696/1996 che testualmente cita *“non sono soggette all'obbligo di certificazione ... (scontrino o ricevuta fiscale): oo) le cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza, limitatamente a dette cessioni”*.

Queste semplificazioni, proprie della vendita per corrispondenza, consentono a chi decide di aprire un negozio online e operare nell'ambito del commercio elettronico indiretto di non emettere nessun documento a fronte di una vendita a consumatori privati, essendo sufficiente l'annotazione sul registro dei corrispettivi del totale delle operazioni giornaliere ex art. 24 del DPR n. 633/1972.

Nell'ipotesi in cui vengano emesse fatture, su richiesta o meno dei clienti, occorrerà istituire, insieme con il registro dei corrispettivi il registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del DPR n. 633/1972 (cfr. R.M. 20.01.1994 n. 2615).

Si consideri che l'emissione della fattura consente di utilizzare la procedura di variazione prevista dall'art. 26 del DPR n. 633/1972 nel caso in cui il cessionario restituisca i beni al venditore (ad esempio esercitando il diritto di recesso).

Qualche dubbio interpretativo si è avuto nei casi in cui beni ceduti, per cui non è stata prodotta la fattura, vengano restituiti al fornitore³.

9.3.2 DISCIPLINA IVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Per operazioni intracomunitarie si intendono gli acquisti e le vendite effettuate fra soggetti residenti in diversi paesi della Comunità Europea. Nel caso delle vendite a distanza o per corrispondenza, casistica a cui sono state assimilate tutte le cessioni effettuate attraverso il commercio elettronico indiretto, in base al D.L. n. 331 del 30/08/1993 l'imposta viene applicata in via generale nel paese di destinazione, salvo che non si superino determinate soglie; in tal caso viene applicata nello Stato di partenza del bene.

Il cedente che opera all'interno del commercio elettronico indiretto e compie operazioni intracomunitarie dovrà quindi porre particolare attenzione alla:

- tipologia del soggetto acquirente (privato consumatore o soggetto passivo IVA);
- ammontare delle operazioni posta in essere;

al fine di stabilire quali siano le modalità di fatturazione e gli adempimenti contabili e fiscali cui sottoporsi.

³ Per risolvere tali criticità si fa riferimento alla Ris. N. 274/E del 05/11/2009. In tale documento, L'AdE asserisce che per recuperare l'IVA sui resi di merce nell'ambito delle attività di commercio elettronico indiretto che non comporta l'obbligo di emissione di fattura/scontrino/ricevuta fiscale, il contribuente deve fornire la documentazione che consenta l'identificazione degli elementi necessari a correlare la restituzione al medesimo bene risultante dal documento che prova la vendita: le generalità del soggetto acquirente; l'ammontare del prezzo rimborsato; il "codice articolo"; il "codice reso" (da riportare su ogni documento emesso)



A tale scopo si analizzano di seguito le diverse casistiche che si possono presentare ad un venditore italiano che ponga in essere operazioni intracomunitari.

Cedente italiano – cessionario privato consumatore INTRA UE

Le operazioni effettuate dal cedente italiano verso cessionari (non soggetti IVA) di altri Stati membri, scontano l'**Iva in Italia** a condizione che:

- i beni siano spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di un altro Stato membro;
- l'importo annuo delle vendite nello Stato membro di destinazione nell'anno precedente e nell'anno in corso, non sia superiore ad Euro 100.000,00 o al minor ammontare stabilito in ogni Stato membro di destinazione, secondo la direttiva 2006/112/CE (soglie comprese fra Euro 35.000,00 e Euro 100.000,00).

Esempio: società Italiana X che vende on-line (e-commerce indiretto) beni a privati consumatori con sede in Portogallo

(soglia volume di affari Euro 35.000,00).

- Se la società X vende sotto soglia _ si applica l'Iva italiana, possibile opzione per l'iva portoghese;
- Se la società X vende sopra soglia _ obbligo nomina rappresentate fiscale in Portogallo o identificazione diretta.

Il Regolamento (CE) 282/11 all'art. 14 descrive il caso di superamento della soglia in corso d'anno: dalla cessione che determinerà lo splafonamento sarà applicata l'Iva del paese di destino (nell'esempio Portogallo).

Cedente italiano – cessionario privato consumatore INTRA UE - opzione

Il cedente che non abbia superato i limiti sopra indicati può comunque optare, previa specifica opzione di durata triennale da esplicitare in sede di dichiarazione IVA, per **l'applicazione dell'IVA nel paese di destinazione.**

Nel caso in cui il cedente opti volontariamente per la tassazione nel paese di destinazione o ne sia costretto per superamento dei suddetti limiti, dovrà nominare un rappresentante fiscale nello Stato membro di destinazione oppure procedere ad identificarsi direttamente.

In tal caso emetterà fattura non imponibile ex art. 41 del DL. N.331/1993 al rappresentante fiscale o, se il soggetto si è identificato direttamente, a se stesso con partita Iva ottenuta nel paese della Comunità Europea.

Il cedente dovrà inoltre predisporre i modelli Intrastat, sia ai fini fiscali che statistici.

Cedente italiano - cessionario soggetto passivo Iva appartenente ad altro Stato Membro

L'operazione si configura come una normale cessione intracomunitaria, non imponibile IVA ex art. 41 del DL n. 331/1993 e pertanto l'acquirente verserà l'IVA nel proprio paese, emettendo ed integrando la fattura ricevuta secondo la tecnica del reverse charge.

9.3.3 MOMENTO IMPOSITIVO

L'art. 6 del DPR n. 633/1972 individua il momento impositivo, ovvero il momento in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano effettuate e quindi divengono imponibili ai fini IVA, determinando l'esigibilità dell'imposta e l'obbligo di emissione della fattura.

Le cessioni riguardanti beni mobili divengono imponibili nel momento della consegna o spedizione dei beni, il pagamento anticipato rispetto alla consegna/spedizione del bene determina il momento impositivo alla data del pagamento. Nel caso di cessioni intracomunitarie, l'effettuazione si ha all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione (art. 39 del DL 331/1993). Se viene emessa fattura in via anticipata l'operazione intracomunitaria si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato alla data della fattura.

Nella pratica dell'attività del commercio elettronico, si può affermare che abitualmente il momento impositivo IVA si verifica all'atto del pagamento tramite internet che il cliente effettua al momento dell'ordine.

9.4.1 DISCIPLINA IVA E-COMMERCE DIRETTO

Il criterio generale di territorialità, applicabile nei casi di servizi di **e-commerce diretto resi da imprese extra-ue a privati comunitari**, prevede che debba applicarsi l'aliquota iva del Paese comunitario dove risiede il committente.

Premesso questo c'è da aggiungere che l'art. 74-quinquies del D.P.R. 633/72 prevede una **semplificazione degli adempimenti degli obblighi fiscali** per i soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità. Tale regime, di tipo opzionale, è subordinato alla sussistenza di alcuni requisiti:

Requisito oggettivo: l'operazione deve rientrare tra i “servizi resi tramite mezzi elettronici”.

Requisito soggettivo: tali operazioni devono essere poste in via esclusiva da “un soggetto passivo non stabilito”. Tale regime infatti è escluso per quelle imprese che abbiano creato nella comunità europea una stabile organizzazione.

I soggetti extra-ue quindi possono segnalarsi in Italia per i servizi resi con mezzi elettronici a committenti privati domiciliati o residenti in uno o più Stati della UE, optare per l'adozione del regime speciale di applicazione dell'iva, con apposita **dichiarazione di identificazione** presentata al Centro Operativo di Pescara (www.e-services.agenziaentrate.it).

La segnalazione deve contenere:

- i dati anagrafici del soggetto, compreso il domicilio fiscale;
- l'indirizzo postale, elettronico ed il sito web;
- se esistente il numero di codice fiscale del Paese di appartenenza;
- l'attestazione di non avere già un numero di identificazione iva in altro paese dell'UE.

Il Centro Operativo di Pescara attribuisce il **numero di identificazione** all'impresa extra-ue ed il conto bancario sul quale versare l'imposta sulle operazioni effettuate con cadenza trimestrale.

I soggetti che adottano il regime speciale non sono tenuti agli obblighi di fatturazione e registrazione dei documenti iva, ma devono inviare telematicamente una dichiarazione trimestrale riepilogativa delle operazioni effettuate al Centro Operativo di Pescara, entro il giorno 20 del mese successivo a ciascun trimestre solare. La dichiarazione deve contenere:

- l'identificazione dell'impresa extra-ue;
- l'entità delle prestazioni effettuate nel periodo con mezzi elettronici a privati, distinte per ciascun Paese Ue, al netto dell'iva;
- le aliquote iva applicate;
- l'iva dovuta a ciascun Stato membro.

Contestualmente alla presentazione della dichiarazione periodica le imprese extra-ue devono versare l'iva dovuta tramite l'Ufficio Italiano Cambi.

Nel caso in cui, invece, il servizio di e-commerce diretto venga effettuato dall'impresa extra-ue ad un soggetto passivo iva italiano troverà applicazione il meccanismo dell'autofatturazione ex art. 17 c. 2 DPR633/72.

RIEPILOGO: E-COMMERCE DIRETTO E DISCIPLINA IVA

PRESTATORE	COMMITTENTE	REGIME IVA	OBBLIGHI CONTABILI
SOGGETTO PASSIVO IVA STABILITO IN PAESE EXTRA UE	ITALIANO PRIVATO	IVA IN ITALIA	FATTURA CON IVA IN ITALIA PREVIA IDENTIFICAZIONE DIRETTA O RAPPRESENTANTE FISCALE DEL SOGGETTO EXTRA-UE
SOGGETTO PASSIVO IVA STABILITO IN PAESE EXTRA UE	ITALIANO SOGGETTO PASSIVO IVA	IVA IN ITALIA	AUTOFATTURA DA PARTE DEL SOGGETTO ITALIANO

Come già detto nei precedenti paragrafi le transazioni telematiche indirette vengono assimilate alle **“vendite a distanza” di beni materiali**, poiché si concludono sempre con la consegna fisica del bene acquistato on line.

Internet, infatti, secondo l’Amministrazione finanziaria è solamente “un canale alternativo di vendita” il cui utilizzo “non è sufficiente a far rientrare l’operazione tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici e quindi assoggettabili alla disciplina dell’e-commerce diretto”.

Se i beni acquistati on-line provengono da un paese extra-ue si configura un’importazione (art. 67 DPR 633/72) pertanto l’operazione è soggetta ad iva, indipendentemente dalla qualifica dell’acquirente, sia esso soggetto passivo o consumatore finale. Il pagamento dell’iva va assolto in dogana congiuntamente al pagamento dei dazi doganali eventualmente previsti per l’immissione del bene importato.

Se invece i beni vengono venduti on line da un operatore italiano ad un **committente extra-ue** (soggetto passivo o consumatore finale) come deve essere inquadrata l’operazione?

A tali cessioni di beni si applica la disciplina delle **cessioni all’esportazione** con emissione di una fattura non imponibile IVA ex art. 8 DPR 633/1972.

Per fruire della non imponibilità dell’operazione è necessario comprovare l’uscita dei beni dal territorio della Comunità.

Inoltre, nel caso in cui il cliente sia un operatore economico con sede, residenza o domicilio negli Stati o territori a fiscalità privilegiata (cc.dd. Paesi “Blacklist”) il cedente avrà l’obbligo di presentare all’Agenzia delle Entrate la relativa comunicazione.

RIEPILOGO: E-COMMERCE INDIRETTO E DISCIPLINA IVA

PRESTATORE	COMMITTENTE	DISCIPLINA IVA
OPERATORE ECONOMICO EXTRA UE	SOGGETTO IVA O PRIVATO CONSUMATORE	IMPORTAZIONE

10.1 ISTITUZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA: ASPETTI FORMALI ED OPERATIVI

I soggetti economici esteri possono operare nel territorio dello Stato Italiano in due diverse forme:

- la sede secondaria;
- l'unità locale.

La differenza tra le due forme sta nel fatto che le sedi secondarie devono avere una rappresentanza legale stabile, ossia devono avere gli amministratori muniti di potere di rappresentanza residenti in Italia, e devono obbligatoriamente iscriversi al Registro delle Imprese. Tale condizione deve riferirsi:

- ai legali rappresentanti della società estera, qualora la stessa abbia in Italia la sede amministrativa o l'oggetto principale di attività;
- alle persone che la rappresentano stabilmente nello Stato, qualora la società estera abbia in Italia una o più sedi secondarie;

Le unità locali, di contro, non possono rappresentare l'impresa estera nei confronti di terzi; esse infatti, non avendo le caratteristiche della sede secondaria, non sono tenute all'iscrizione dell'impresa estera nel Registro delle Imprese, ma solo nel Repertorio Economico Amministrativo (REA) e, conseguentemente, non sono assoggettate agli oneri di pubblicità legale degli atti sociali (tra i quali anche il deposito dei bilanci) ancorché riferiti all'impresa estera nel suo complesso.

Le sedi secondarie costituiscono le fattispecie che meglio corrispondono al concetto di natura fiscale riferito alle c.d. "stabili organizzazioni", di cui all'art. 162 del T.U.I.R., definite quali "sedi fisse d'affari per mezzo delle quali l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato".

La sede secondaria si caratterizza, principalmente, per due elementi:

- la stabilità dell'insediamento;
- la rappresentanza stabile.

La sede secondaria è caratterizzata da “rappresentanza stabile” pertanto è necessario che sia nominato un soggetto preposto all'esercizio della sede secondaria che, avendo autonomia gestionale per quanto riguarda la parte ordinaria della gestione d'impresa, ha anche la rappresentanza nei confronti dei terzi.

Le sedi secondarie pertanto costituiscono un centro autonomo di imputazione giuridica e sono soggette alle norme sulle scritture contabili, sui rapporti di lavoro e sulla necessità di eventuali autorizzazioni amministrative per lo svolgimento dell'attività.

L'apertura di una sede secondaria in Italia di una società estera secondaria comporta, ai sensi degli artt. 2197 e 2508 del Codice Civile, l'obbligo di iscrizione presso l'Ufficio del Registro Imprese della Camera di Commercio italiana competente per territorio. La domanda di iscrizione deve essere presentata presso l'ufficio del registro delle imprese ove è ubicata la sede secondaria. Nel caso di apertura di sedi secondarie in province diverse occorre presentare preliminarmente il modulo S1 nella provincia ove è ubicata la “sede principale di riferimento”. L'apertura di ulteriori sedi secondarie la presentazione del solo modello UL presso ciascuna Camera di Commercio competente.

Ai modelli di iscrizione è necessario allegare il verbale di deposito presso il notaio italiano dell'atto istitutivo di sede secondaria e l'atto stesso, nonché lo statuto vigente, redatti in lingua italiana o corredati da una traduzione in lingua italiana eseguita da un perito e asseverata in Tribunale.

Se non contenuto nell'atto istitutivo, deve essere allegato l'atto di nomina del rappresentante stabile preposto alla sede secondaria redatto in lingua italiana o con allegata traduzione nelle forme sopra richiamate.

Per le società Comunitarie, in luogo dello statuto, il notaio può allegare una propria dichiarazione o una dichiarazione sostitutiva di certificazione resa dal legale rappresentante relativa all'iscrizione nel registro delle imprese del paese comunitario. Per le società extra comunitarie, un certificato di iscrizione nel registro delle imprese o in altro registro previsto dalla autorità preposta del paese straniero con traduzione asseverata in lingua Italiana.

La società o l'impresa individuale deve essere munita di partita IVA e Codice Fiscale italiano entrambi rilasciati dall'Agenzia delle Entrate.

Inoltre sarà necessaria la denuncia di iscrizione INAIL ed INPS negli stessi casi previsti dalla normativa Italiana per le imprese nazionali.

10.3 UNITÀ LOCALE DI SOCIETÀ ESTERA IN ITALIA

Per unità locale deve intendersi un impianto operativo o amministrativo-gestionale situato in un luogo diverso da quello della sede nel quale l'impresa esercita stabilmente una o più attività economiche. Pur svolgendo una o più attività accessorie ed inerenti a quelle di impresa, le Unità locali non possono rappresentare l'impresa estera nei confronti dei terzi.

Gli operatori adottano liberamente varie dizioni: filiale, succursale, agenzia, ufficio di rappresentanza, deposito, magazzino. Infatti, esempi di unità locale sono l'impianto per la produzione di beni o per la prestazione di servizi, il magazzino di distribuzione di beni, l'ufficio direttivo, tecnico o amministrativo, i depositi IVA (per la custodia di beni nazionali e comunitari che non sono destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi stessi), o gli uffici di rappresentanza.

Questi ultimi consistono in un insediamento che ha esclusivamente la funzione di rilevare ed apprezzare le potenzialità del mercato locale: in tal senso, si considera Ufficio di Rappresentanza una sede fissa sul suolo italiano che svolga funzioni meramente ed esclusivamente promozionali e pubblicitarie, di raccolta di informazioni, di ricerca scientifica o di mercato. Conseguentemente, l'Ufficio di Rappresentanza deve avere esclusivamente una funzione ausiliaria o preparatoria per la penetrazione dell'impresa straniera sul mercato italiano, non potendo svolgere attività produttive o commerciali in senso proprio.

In sintesi, l'Ufficio di Rappresentanza deve svolgere soltanto un'attività promozionale della società, senza esercitare direttamente alcuna attività imprenditoriale (di produzione o di vendita), costituendo un mero centro di costo il cui responsabile non ha alcun potere di decidere o di impegnare la società di fronte a terzi. Poste ed effettivamente rispettate tale condizioni, l'Ufficio di Rappresentanza non subisce alcun carico fiscale, dato che l'Ufficio non produce alcun reddito, mentre i suoi costi sono di norma integralmente deducibili per l'impresa madre.

La localizzazione di attività che non siano facilmente riconducibili ai casi illustrati sono, comunque, da ritenersi unità locali se in esse sia prevista la presenza continuativa di almeno un addetto, pur non dotato di autonomia gestionale. Di seguito si riporta la procedura da seguire per l'apertura di una Unità locale:

- delibera del Consiglio di Amministrazione della società madre di istituzione dell'unità locale in Italia, con l'indicazione del legale rappresentante dell'Unità Locale e l'indirizzo della stessa;
- apertura del codice fiscale dell'Unità Locale da eseguire presso la locale Agenzia Entrate;
- apertura Unità Locale ed inizio operatività;

entro 30 giorni dalla data di apertura dell'Unità Locale, presentazione della necessaria modulistica ai fini dell'iscrizione al R.E.A.:

- modello R (inizio attività);
- modello UL;
- modello P relativo al legale rappresentante.

Con particolare riferimento alla procedura di apertura di Unità Locale, si precisa che le unità locali devono essere denunciate alla Camera di Commercio nella cui circoscrizione esse operano, esclusivamente ai fini dell'iscrizione al R.E.A., ma non anche ai fini dell'iscrizione al registro delle imprese.

In sede di presentazione della domanda di apertura dell'Unità Locale, sarà necessario allegare il Certificato dell'ente estero preposto alla tenuta del Registro Imprese con traduzione in lingua italiana, eseguita da un perito ed asseverata in Tribunale, o da una rappresentanza diplomatica o consolare italiana all'estero.

Quanto ai requisiti formali, è necessario che la certificazione allegata sia costituita da:

- Duplicato informatico sottoscritto digitalmente da tutti i firmatari per legge (Art. 23-bis, comma 1 D.Lgs. 82/2005);
- Copia informatica del documento originale informatico dichiarata conforme all'originale da un Notaio (Art. 23-bis, comma 2 D.Lgs. 82/2005);
- Copia per immagine su supporto informatico (ottenuta mediante scansione), dell'atto formato in origine su supporto cartaceo, con allegata dichiarazione di conformità del Notaio (Art. 22, comma 2 D.Lgs. n. 82/2005).

11 APPENDICE 2

11.1 CONTRATTI DI AGENZIA

Contratto fra Azienda Partita Iva codice fiscale - di seguito denominata Alfa e Azienda Partita Iva codice fiscale - di seguito denominata Beta	Traduzione nella lingua dell'altro contraente.
1. Oggetto della rappresentanza. 1.1 Beta affida a Alfa in qualità di rappresentante di commercio autonoma la rappresentanza esclusiva in Germania dei propri prodotti. 1.2 Alfa è responsabile dell'acquisizione di clienti in Germania ed assisterà Beta nella loro gestione (es. interventi di chiarimento e mediazione su condizioni, preventivi e fatture). 1.3 Contatti e richieste ricevute da Beta da aziende italiane – o da aziende tedesche i cui acquisti sono effettuate da aziende italiane – saranno inoltrati a Alfa e saranno soggetti a provvigione.	

1.4 Contatti e richieste ricevute da Beta da aziende tedesche – e da qualunque azienda i cui acquisti sono effettuate da aziende tedesche – saranno inoltrati a Alfa e saranno oggetto di provvigione.

1.5 Beta ed Alfa si metteranno d'accordo su quali prodotti, servizi e condizioni saranno offerti in Germania. Beta potrà affidare ad altri rappresentanti i prodotti che non saranno accettati da Alfa.

1.6 I contratti procurati da Alfa saranno stipulati fra Beta e le aziende clienti se accettati da Beta.

2. Diritti e doveri.

2.1 Alfa deve mantenere la riservatezza delle informazioni confidenziali di Beta durante la durata del contratto e dopo la sua terminazione.

2.2 Alfa si può servire da altre aziende, collaboratori e propri rappresentanti, delle cui azioni Alfa si assume la responsabilità nei confronti di Beta.

2.3 Alfa può trasformare la propria azienda individuale in società. In tale caso il rapporto di rappresentanza si trasferisce automaticamente a tale società.

2.4 Beta sosterrà l'attività di Alfa con informazioni aggiornate sui prodotti e le condizioni di vendita e con campioni e materiali di vendita e pubblicitari.

2.5 Le parti concorderanno i materiali di marketing per la Germania che Beta realizzerà per i propri prodotti. 2.6 Beta Comunicherà prontamente a Alfa la corrispondenza e le fatture relative ai clienti tedeschi. 3 Durata del contratto. 3.1 Il rapporto contrattuale inizia il 1° gennaio 2016 senza data di cessazione. 3.2 Il contratto può essere disdetto da ciascuna delle parti con lettera raccomandata a partire da dicembre 2016 con preavviso di tre mesi dall'inizio del mese seguente il ricevimento della disdetta. 3.3 In caso di disdetta entrambe le parti possono pubblicare la rescissione ma si impegnano a non divulgare i motivi e a tutelare la reputazione dell'altra parte. 4 Remunerazione. 4.1 Alfa ha diritto ad una provvigione del 12% su tutti gli ordini firmati da aziende tedesche nel periodo di validità del contratto. 4.2 Il diritto alla provvigione vale anche per acquisti effettuate da aziende tedesche per le loro aziende partecipate e filiali di vendita all'estero (della Germania). 4.3 La provvigione viene calcolata sul fatturato al netto di Iva e dei rimborsi spese (es. spese di spedizione) purché indicati separatamente nelle fatture di Beta.	
--	--

4.4 La provvigione deve essere pagata da Beta entro due settimane dal ricevimento dei pagamenti dei clienti tedeschi. 4.5 Alfa emetterà regolare fattura a Beta per la propria provvigione ed eventuali rimborsi spese se concordati. 4.6 In caso di rescissione del contratto, Beta riconoscerà ad Alfa le provvigioni relative agli ordini firmati entro sei mesi dopo il termine del contratto (incluso il periodo di preavviso) dalle aziende contattate da Alfa durante il periodo di validità e preavviso del contratto. 4.7 In alternativa al punto 4.6 può essere concordata una somma di buona uscita. 5 Disposizioni generali. 5.1 Il foro per eventuali controversie legali è la sede della parte che subisce l'azione legale. 5.2 Qualora una disposizione di questo contratto fosse o diventasse nulla, la validità la validità del resto del contratto resta inalterata. 5.3 Modifiche al presente contratto richiedono la forma scritta e la firma di entrambe le parti.	
Luogo e data.	
Timbro e firma	

SCRITTURA PRIVATA

TRA

***** srl (di seguito indicata come "AZIENDA"), una società Italiana con sede legale in Firenze – *****, di seguito anche "Produttore", legalmente rappresentata dalla Sig.ra ***** nata a ***** il **/**/**** cod. fisc. C***** - PEC *****it

E

***** **LLC**, società legalmente costituita ed operante negli Emirati Arabi, con sede legale in Dubai, *****48, *****, ***** Road, registrata nel Registro delle Imprese di Dubai al numero ***** Licenza Numero ***** , in persona del proprio CEO e legale rappresentante dal Sig. ***** (nato a ***** il ** maggio **** CF *****)

(di seguito "I*****")

CONSIDERATO CHE

- a) ***** ha una esperienza consolidata e strutture, personale e competenze nelle attività di commerciale, marketing, di vendita, logistiche, amministrative, fiscali e legate in un vasto numero di Paesi del Medio Oriente;
- b) ***** "PRODUTTORE" ha interesse vendere i propri prodotti anche nei paesi del Medio oriente;

******* E ***** DI CONSEGUENZA CONCORDANO**

ARTICOLO.1 - DEFINIZIONI ED INTERPRETAZIONI

Nel presente Contratto i seguenti termini ed espressioni avranno i significati di seguito indicati:

- 1.1 "Contratto" intende il presente accordo composto da 7 pagine e 3 allegati;
- 1.2 "Parte" o "Parti" rappresentano rispettivamente Produttore e Procacciatore nell'insieme;
- 1.3 "Territorio" (vedi anche Allegato - B - "Territorio") indica i paesi, tra quelli in cui ***** ha raggiunto influenza commerciale e dove il Produttore ritiene di voler concedere a ***** un mandato in esclusiva per la esecuzione del presente contratto;



1.4 "Intermediazione commerciale" è la tipica attività, essenziale per lo scopo del presente contratto, che è qualificato dalle parti quale contratto di procacciamento d'affari;

1.5 "Prodotto/Servizio" o "Prodotti/Servizi" intendono Accessori e Prodotti a marchio ***** fabbricati, Progettati e/o distribuiti da Produttore di cui ***** curerà la promozione e la commercializzazione (vedi anche Allegato - A - "Prodotti e Prezzi"), con tutti i relativi accessori;

1.6 "SMA" ovvero Servizi di Marketing Avanzato sono tutti i servizi che sin d'ora ***** metterà a disposizione del produttore al fine di inserire e sviluppare il proprio marchio nel mercato/i oggetto del presente accordo.

1.7 "Cliente Finale" intende il cliente presentato da ***** al Produttore e di cui quest'ultimo abbia accettato l'ordine

1.8 "prezzo minimo di vendita" indica il prezzo riportato nel Listino Prezzi al di sotto del quale ***** non può scendere nella trattativa con il cliente finale

1.9 "prezzo della transazione eseguita" indica il prezzo al quale il Produttore vende al cliente finale grazie all'intermediazione di *****

ARTICOLO.2 - ASSEGNAZIONE E CAMPO DI APPLICAZIONE

2.1 A partire dalla data della firma del presente contratto il Produttore assegna in esclusiva a ***** , sul territorio di competenza previsto dall'allegato "B" al presente accordo, l'esecuzione dei SMA per conto del Produttore nel predetto territorio;

2.2 I SMA hanno lo scopo di promuovere le vendite del Produttore a tutti i livelli nel territorio e, quindi, sono finalizzati alla creazione di un diffuso e positivo posizionamento del marchio/immagine del Produttore, presso consumatori finali, persone fisiche e giuridiche, influenzatori di mercato e distributori, al fine di garantire ulteriore crescita e consolidamento delle quote;

2.3 I SMA resi da ***** , consisteranno nelle seguenti attività principali (anche se non tassativamente ad esse limitati):

1. Promozione del marchio/prodotto ***** in forma diretta e/o attraverso le attività di trade-marketing condotte da personale esperto della ***** , sempre e comunque limitatamente all'attività di procacciatore di affari della Mandataria, senza pertanto estendersi ad attività di marketing svincolata dall'oggetto del contratto;
2. Pianificazione distributiva regionale previa selezione dei distributori più qualificati per una efficiente associazione domanda/offerta per ogni prodotto a marchio *****

3. Negoziazione delle condizioni commerciali e contrattuali più opportune, per conto del Produttore, per una gestione delle relazioni soddisfacente e sostenibile con i distributori selezionati/proposti da ***** .
4. Amministrazione dei suddetti contratti di distribuzione e per la loro esecuzione ordinata, secondo il migliore interesse del Produttore.
5. Supporto alla definizione e la gestione di tutti gli ordini attraverso un controllo costante del ciclo dell'ordine da parte delle eccellenti strutture per il Customer Service.
6. Sostegno al sell-out dei distributori, allo scopo di aumentare il volume delle transazioni a favore del Produttore, tramite la consulenza diretta da parte del personale esperto della *****.
7. Ricerca a favore del Produttore di possibili fonti di sostegno alla internazionalizzazione delle Aziende da parte della Pubblica Amministrazione Italiana (finanziamento/fondo perduto) che si renderanno nel tempo disponibili sia nel rispetto delle indicazioni UE che a seguito di autonome iniziative Statali o Regionali con relativo supporto attivo finalizzato al loro ottenimento qualora siano di interesse del Produttore.

ARTICOLO.3 - NATURA DEI SMA E COMPENSI

3.1 Il servizio di intermediazione commerciale e gli SMA rappresentano una obbligazione di risultato basata sulla competenza ed esperienza degli operativi ***** e per questo il relativo compenso deve essere considerato come commissione percentuale sul fatturato netto effettivo sviluppato da ***** a favore del Produttore.

3.2 Gli ordini che saranno trasmessi dalla clientela al Procacciatore dovranno sempre evidenziare la riserva di approvazione del Produttore, che si riserva comunque di non accettare ordini ritenuti, a suo insindacabile giudizio, non convenienti. Nessuna provvigione competerà per la segnalazione di nominativi da parte del procacciatore e con i quali la Società si sia insindacabilmente rifiutata di concludere il contratto.

3.3 il Produttore si impegna a fornire ad ***** un listino prezzi indicante il prezzo minimo di vendita. Ad ***** spetterà per l'intermediazione commerciale e i servizi di cui al punto 2.3 eventualmente resi al Produttore la differenza fra il Prezzo minimo di vendita e il Prezzo della transazione eseguita fra il Produttore e il Cliente Finale.

3.4 il Produttore si impegna a versare ad ***** il compenso spettante entro 30 gg dall'integrale pagamento effettuato dal Cliente Finale al Produttore

ARTICOLO.4 - ETICA DELLA POLITICA DI MARCHIO E SEGRETEZZA

4.1 ***** riconosce che il marchio ***** appartiene esclusivamente al Produttore insieme con il diritto all'uso commerciale ed economico dello stesso. Pertanto ***** è tenuta a evitare qualsiasi attività che possa arrecare pregiudizio al marchio ***** e di informare il Produttore di qualunque violazione venga messa in atto da parte di terzi nel territorio.



Per i motivi di cui sopra, qualsiasi attività che preveda l'uso del marchio *****, deve essere comunicata in anticipo dalla *****, fornendo tutti i dettagli allo scopo, i mezzi e l'uso proposto del marchio in comunicazione;

4.2 ***** accetta l'obbligo di mantenere il più alto livello di segretezza circa tutte le informazioni commerciali, organizzative e personali acquisite nel corso della cooperazione con Produttore limitando il loro utilizzo a quanto strettamente necessario per l'esecuzione dello scopo del presente Contratto.

ARTICOLO.5 - DURATA E RISOLUZIONE

5.1 Il presente contratto entrerà in vigore all'atto della firma delle parti e avrà la durata di 2 (due) anni;

5.2 Il presente accordo verrà rinnovato tacitamente di anno in anno nel caso in cui non dovesse essere comunicato da parte di ***** disdetta del presente accordo tramite comunicazione scritta con un preavviso di almeno 90 giorni.

5.3 Il presente contratto può essere risolto in qualsiasi momento **per giusta causa** da ciascuna delle parti tramite comunicazione da inviarsi all'altra Parte tramite raccomandata a.r. o via PEC. A tal fine le parti indicano quale loro indirizzo di posta certificata quello indicato nell'intestazione del presente contratto:

5.4 In caso di recesso anticipato senza giusta causa per decisione unilaterale del Produttore, ovvero alla naturale scadenza del presente accordo, il Produttore riconoscerà ad ***** l'esclusiva per i clienti procacciati da ***** fino a quel momento per un ulteriore periodo di mesi 6 (sei), riconoscendo quindi la medesima provvigione sui lavori che eventualmente ***** concluderà direttamente o tramite figure interposte con i clienti procacciati precedentemente da *****.

ARTICOLO.6 - COMPETENZA GIURISDIZIONALE E DEROGA

6.1 Le parti convengono che il presente contratto è regolato interamente ed esclusivamente dalla legge della Repubblica Italiana. Tutte le controversie derivanti dal presente contratto, ivi comprese eventuali controversie relative alla sua validità, interpretazione, esecuzione, risoluzione, ecc, devono essere sottoposte alla giurisdizione esclusiva del Tribunale di Firenze (Italia).

ARTICOLO.7 - LINGUA UFFICIALE E ALLEGATI

7.1 Il presente contratto è redatto in lingua italiana che rappresenta la lingua originale di riferimento ai fini della interpretazione e della applicazione del contratto stesso. Qualsiasi comunicazione tra le parti dovrà essere formulata in lingua italiana.

7.2 Gli allegati sono considerati come parti integranti ed essenziali di questo Contratto. Gli allegati possono essere sostituiti, modificati o integrati su accordo delle parti. Tali sostituzioni, modifiche o parti integrate non alterano la relazione principale istituita con il presente Contratto tra le parti poiché gli allegati e le eventuali integrazioni forniscono i mezzi attraverso i quali il presente Contratto può essere continuamente aggiornato;

ARTICOLO 8 – MODIFICHE AL CONTRATTO

8.1 Il **contratto** potrà essere modificato o integrato soltanto attraverso forma scritta, debitamente sottoscritta da entrambe le parti.

8.2 Qualora una disposizione del **contratto** risultasse nulla, questa non pregiudicherebbe in alcun modo la validità delle altre clausole del **contratto**.

ARTICOLO 9 - ELEZIONE DOMICILIO

9.1 Per qualsiasi comunicazione scritta da inviarsi tra di loro, le parti eleggono domicilio presso la rispettiva sede legale indicata nell'intestazione del contratto. In mancanza di comunicazione della variazione di tale indirizzo, così come dell'indirizzo di posta certificata, la parte interessata avrà adempiuto al proprio obbligo inviando la comunicazione all'ultimo indirizzo conosciuto dell'altra.

Il presente Contratto è stato sottoscritto dai legali rappresentanti delle parti, in data

(***** srl)

Il legale rappresentante

(***** LLC)

Il legale rappresentante

Allegato - A - "Prodotti/Servizi e prezzi"

Allegato - B - "Territorio"



Allegato – C – “ Compensi “

Le parti riconoscono che il presente Contratto è stato redatto congiuntamente e che ogni clausola è stata oggetto di negoziati tra le parti. Tuttavia, ai sensi e per gli effetti degli articoli 1341 e seguenti del codice civile italiano, le parti approvano specificamente per iscritto i seguenti articoli:

ARTICOLO.2 - ASSEGNAZIONE E CAMPO DI APPLICAZIONE

ARTICOLO.4 - NATURA DEI SMA E COMPENSO

ARTICOLO.6 - DURATA E RISOLUZIONE

ARTICOLO.7 - COMPETENZA GIURISDIZIONALE E DEROGA

ARTICOLO.8 - LINGUA UFFICIALE E ALLEGATI

(***** srl)

Il legale rappresentante

(***** LLC)

Il legale rappresentante

ALLEGATO - A

"Prodotti/Servizi e prezzi"

PRODOTTI

TUTTI I PRODOTTI CONTENUTI NEI CATALOGHI ***** IN CORSO DI VALIDITA' NONCHE' DI TUTTI I PRODOTTI RELATIVI ALLA REALIZZAZIONE DI OGNI SINGOLO PROGETTO.

PREZZI

PREZZI NETTI FORMULATI SULLA BASE DELLE SPECIFICHE TRATTATIVE E CLIENTI/CANALI DEL CASO. OVVERO IL LISTINO DI RIFERIMENTO DOVE SONO



RIPORTATI I PREZZI DEI SINGOLI ARTICOLI AL NETTO DI OGNI SCONTO E COMMISSIONE.

(***** srl)

Il legale rappresentante

(*****LLC)

Il legale rappresentante

ALLEGATO - B

"Territorio"

IL TERRITORIO IN CUI ***** SVOLGERA' LE ATTIVITA' DI SME PREVISTE DAL PRESENTE ACCORDO, CON UN MANDATO IN ESCLUSIVA CONFERITO DA ***** , SARA' QUELLO DEGLI EMIRATI ARABI UNITI.

(***** srl)

Il legale rappresentante

(***** LLC)

Il legale rappresentante

ALLEGATO – C

"COMPENSI"

COMPENSI PER LA INTERMEDIAZIONE COMMERCIALE

In base a quanto definito con gli articoli 3.1, 3.2 ed a seguito degli specifici accordi presi tra le parti, il compenso dovuto dal Produttore a ***** per le prestazioni riferite al presente contratto viene concordato come di seguito specificato.

La differenza fra il prezzo minimo di vendita e il prezzo della transazione eseguita che, come detto da *****, si aggirerà minimo intorno al 10% del prezzo della transazione eseguita da corrispondersi entro 30gg dall' avvenuto integrale pagamento da parte del cliente finale nei confronti del produttore

(***** srl)

Il legale rappresentante

(***** LLC)

Il legale rappresentante