



## STABILE ORGANIZZAZIONE: ATTIVITÀ PREPARATORIE E AUSILIARIE

*Massimiliano Giorgi\**

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. La nozione e gli elementi costitutivi della stabile organizzazione. – 2.1. L'esclusione della stabile organizzazione in caso di attività preparatorie o ausiliarie.

## 1. Premessa

La risoluzione n. 4/E resa dall'Agenzia delle entrate il 17 gennaio 2017 offre lo spunto per analizzare gli elementi costitutivi della "stabile organizzazione" ed i casi in cui una sede fissa d'affari non configura una stabile organizzazione.

L'Agenzia delle entrate, nella citata risoluzione n. 4/E, afferma, infatti, che, in forza dell'art. 5, paragrafo 4, lett. a), del modello di convenzione OCSE e dell'art. 162, comma 4, lett. a), del TUIR, un centro di immagazzinamento e di distribuzione non configura, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, una "stabile organizzazione" dell'impresa non residente che ne ha la disponibilità qualora presso il medesimo centro risultino *«depositati, esposti o consegnati solo prodotti di proprietà»* della medesima impresa.

Viceversa, continua l'Agenzia delle entrate, una stabile organizzazione si configurerebbe nel caso in cui il soggetto non residente *«svolgesse anche attività di "deposito, di esposizione o di consegna di merci" di proprietà di altre imprese»*, anche se appartenenti al medesimo gruppo imprenditoriale, con la conseguenza che l'esclusione della stabile organizzazione presuppone *«la circostanza che tutte le operazioni di cessione di prodotti finiti che [l'impresa non residente] intende realizzare siano precedute dalla fuoriuscita di tali prodotti dagli spazi di cui la stessa [impresa] abbia la disponibilità»*.

L'Agenzia delle entrate evidenzia, inoltre, come il positivo verificarsi della fattispecie astratta recata dall'art. 5, paragrafo 4, lett. a), del modello di convenzione OCSE e dall'art. 162, comma 4, lett. a), del TUIR esiga che presso la sede fissa d'affari posseduta in Italia *«non venga svolta qualsiasi altra attività diversa da quelle di "deposito, di esposizione o di consegna di merci", quale ad esempio l'attività commerciale di raccolta degli ordini, nonché di vendita dei prodotti [dell'impresa non residente]»*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> L'Agenzia delle entrate, preso atto che il soggetto istante precisava che il centro di immagazzinamento costituisce uno spazio autorizzato ad essere utilizzato come deposito fiscale, deposito doganale e deposito IVA, precisava che anche *«[l]e attività di disbrigo delle formalità doganali e IVA si considerano [...] come strettamente connesse a quelle di "deposito, di esposizione o di consegna di merci"»* e che *«[l]e attività di estrazione dal deposito, spedizione e trasporto dei prodotti ai distributori d[ell'impresa non residente] nel mondo rientrano nell'attività di "consegna di merci" di cui alla lett. a) del paragrafo 3»*.

## 2. La nozione e gli elementi costitutivi della stabile organizzazione

La definizione della nozione di stabile organizzazione è contenuta nell'art. 162 che, come noto trae origine dall'art. 5 del Modello di convenzione elaborato dall'OCSE<sup>2</sup>. Sia la normativa interna<sup>3</sup> che quella convenzionale<sup>4</sup> distinguono tra stabile organizzazione materiale e stabile organizzazione personale; tale distinzione da un lato ruota attorno al Fixed Place of Business, caratterizzante soltanto la prima tipologia di stabile organizzazione, e dall'altro sullo svolgimento diretto od indiretto dell'attività di impresa<sup>5</sup>.

La stabile organizzazione materiale, infatti, si configura quando il non residente opera in un Paese attraverso una sede fissa dotata di una autonomia funzionale, mentre quella personale si configura quando il non residente opera in un Paese non attraverso una sede fissa, ma attraverso un agente che agisce in nome e per conto del non residente con il potere di obbligarlo.

Per quanto riguarda la stabile organizzazione materiale è, quindi, necessario, affinché se ne possa affermare l'esistenza, che il non residente abbia la disponibilità di un luogo fisso d'affari

<sup>2</sup> Sulle differenze della norma interna rispetto allo schema di riferimento si veda, E. DELLA VALLE, *Contributo allo studio della stabile organizzazione nel sistema di imposizione sul reddito*, Roma, 2004, pag. 55 e ss.

<sup>3</sup> Nella Dottrina interna, sul concetto di stabile organizzazione, si vedano: E. CERIANA, *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 1995, pagg. 657 e ss.; G. C. CROXATTO, *Reddito d'impresa nelle convenzioni internazionali*, Relazione al Convegno IPSOA, Milano, 1979; M. DEL GIUDICE, *La stabile organizzazione: la nozione di stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, Roma, allegato alla rivista "Il Fisco" n. 45 del 2008; E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir*, in *Rassegna tributaria*, n. 5 del 2004, pagg. 1597 e ss.; E. DELLA VALLE, *Contributo allo studio della stabile organizzazione nel sistema di imposizione sul reddito: profili di diritto interno*, Roma, 2004; A. FANTOZZI, A., *La stabile organizzazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, I, pagg. 97 e ss.; A.M. GAFFURI, *Le ipotesi negative di stabile organizzazione. Spunti problematici e sviluppi interpretativi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, I, pagg. 206 e ss.; F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di "stabile organizzazione" secondo il diritto interno*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1985, I, pagg. 387 e ss.; A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime contro la doppia imposizione*, in *Diritto e Pratica tributaria*, I, 1983, pagg. 1132 e ss.; L. PERRONE, *La stabile organizzazione*, in *Rassegna tributaria*, n. 3 del 2004, pagg. 794 e ss.; M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Il Sole 24 Ore, 1997, pag. 116; F. TUNDO, *Stabile organizzazione personale e determinazione del reddito secondo le recenti direttive OCSE*, in *Rassegna tributaria*, n. 5 del 2011, pagg. 305 e ss.; V. UKMAR – G. CORASINITI – P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2009, pagg. 161 – 164 e P. VALENTE, *La stabile organizzazione nelle disposizioni interne e convenzionali e nella sentenza della Corte di Cassazione n. 20597/2011*, in *Il Fisco*, n. 42 del 2011, pagg. 1 e ss.

<sup>4</sup> Nella Dottrina internazionalistica, sul concetto di stabile organizzazione, si vedano: D. ROACH, *The "Management Services" Permanent Establishment*, in *Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam, luglio-agosto 1995 e A. A. SKAAR, *Subject to what conditions will the provisions of services constitute a P.E.?*, Report to the Seminar A – OECD Model Convention, 1997 and Beyond, IFA Congress, New Delhi, 1997.

<sup>5</sup> Sul punto si vedano per tutti, F. GALLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Diritto e Pratica tributaria*, I, pagg. 1130 e ss.; E. CERIANA, *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1995, I, pag. 666.

in quel paese che sia presente nello stesso con una certa continuità e che lì svolga una attività economica astrattamente idonea alla produzione di un reddito<sup>6</sup>.

Tre sono, dunque, gli elementi richiesti anche in ambito convenzionale, affinché possa configurarsi una stabile organizzazione materiale; tali elementi che possono essere definiti come oggettivi, soggettivi e funzionali<sup>7</sup>.

La dottrina internazionalistica, nel pragmatismo che la distingue, ha, infatti, ricostruito la nozione di stabile organizzazione su evidenze empiriche ed ha individuato gli elementi qualificanti una stabile organizzazione in elementi oggettivi, elementi soggettivi ed elementi funzionali.

Gli elementi oggettivi riguardano i criteri di individuazione del luogo, fisso o meno, in cui l'attività viene svolta.

Gli elementi soggettivi riguardano il collegamento del soggetto con il luogo di svolgimento dell'attività ed il periodo in cui tale collegamento si manifesta.

I primi due elementi non sono di per sé sufficienti per l'identificazione di una stabile organizzazione, ma sono condizionati da un elemento funzionale consistente nel tipo di attività svolta nel luogo fisso; attività che deve essere astrattamente idonea alla produzione di un reddito; tali elementi, in ambito internazionale, sono verificati attraverso l'utilizzo di *Tests*, normalmente sei, raggruppati in tre categorie<sup>8</sup>.

L'elemento oggettivo necessario per configurare una stabile organizzazione deve consistere in una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia quindi idonea a rendere possibile in modo autonomo l'esercizio dell'attività economica; il luogo fisso può essere costituito non soltanto dalla disponibilità di un bene immobile, ma possa essere anche costituito da un bene mobile, purché nella disponibilità nel non residente<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Sul punto si veda P. ADONNINO, *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1998, II, 105, ma anche A.A. SKAAR, *Permanent Establishment*, Kluwer, Deventer, 1991.

<sup>7</sup> P. ADONNINO, *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1998, II, 105.

<sup>8</sup> I *Tests* sono: il *Place of Business Test* ed il *Location Test*; il *Right of use Test* ed il *Permanence Test*; il *Business Activity Test* ed il *Business Connection Test*.

Gli elementi oggettivi possono essere verificati attraverso il *Place of Business Test* ed il *Location Test*.

Gli elementi soggettivi possono essere verificati attraverso il *Right of use Test* ed il *Permanence Test*.

Gli elementi funzionali possono essere verificati attraverso il *Business Activity Test* ed il *Business Connection Test*.

<sup>9</sup> Commentario Ocse, (5) 2. Sul punto si veda, A.A. SKAAR, *Permanent Establishment*, Kluwer, Deventer, 1991, 119-120; K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 1996, 285-286.

L'elemento soggettivo è stato identificato nella presenza umana, seppure con qualche eccezione; ad esempio, può essere considerata una stabile organizzazione costituita una installazione completamente automatizzata come una macchina distributrice<sup>10</sup>.

Perché possa essere configurata una stabile organizzazione in una struttura in Italia è infatti, necessario che essa «sia idonea a costituire punto di riferimento "attivo" riguardo alla produzione in Italia del reddito d'impresa» e che se si applica detto concetto «ai casi limite del semplice possesso in Italia di immobili locati non strumentali o, a volte, anche non strumentali, ma non produttivi in Italia di reddito autonomo – come possono essere i depositi aero-portuali, i tratti di oleodotti od elettrodotti che trasportano energia o combustibile dall'estero in Italia – si può agevolmente rilevare come riguardo a tali cespiti venga a mancare il suddetto requisito della strumentalità "attiva" e cioè della loro attitudine a concorrere autonomamente alla produzione in Italia del reddito di impresa»<sup>11</sup>.

La rilevanza delle installazioni che rendono autonomamente possibile l'attività è stata, peraltro, diversamente valutata nei diversi ordinamenti; nella giurisprudenza tedesca, ad esempio, è stato considerato stabile organizzazione un oleodotto, in quanto tale installazione era suscettibile di rendere autonomamente possibile l'attività produttiva di reddito<sup>12</sup>, mentre nella prassi, amministrativa e giurisprudenziale, italiana si è escluso, ad esempio, che il semplice possesso di un immobile od anche la sua locazione potessero configurare una stabile organizzazione<sup>13</sup>.

La presenza dell'elemento oggettivo e dell'elemento soggettivo non è, tuttavia, ancora sufficiente, perché possa configurarsi l'esistenza di una stabile organizzazione. È, infatti,

---

<sup>10</sup> F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di «stabile organizzazione» secondo il diritto interno*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, 1985, I, pag. 391.

<sup>11</sup> F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di «stabile organizzazione» secondo il diritto interno*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, 1985, I, pag. 394.

<sup>12</sup> Sul punto si veda, S. MAYR, *L'oleodotto quale ipotesi di stabile organizzazione*, in *Corriere Tributario*, 1997, 1905 e ss.; FIORELLI-SANTI, *Specificità del concetto di stabile organizzazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, pag. 382.

<sup>13</sup> Sul punto si veda, Ris. Min., 13 Dicembre 1989, n° 460196, in *Banca Dati Ipsa*, in cui si è affermato che "per l'esistenza di una stabile organizzazione occorre la effettiva istituzione di una autonoma e funzionale struttura nazionale rispetto alla società estera. L'autonomia deve manifestarsi sia sul piano gestionale che sul piano contabile e deve costituire sul piano imprenditoriale una entità economica operativa dotata di autonomia di gestione, non essendo sufficiente che la installazione produca comunque una qualche attività per l'impresa", e che "la struttura immobiliare non sembra, quindi, concretizzare una stabile organizzazione, trattandosi di un bene patrimoniale non avente distinzione organizzativa e contabile dalla casa madre". Si veda anche Ris. Min., 1 Febbraio 1983, n° 9/2398, *Ibid.*, in cui si afferma che "non sembra che il possesso in Italia da parte di una società non residente di un immobile, concesso in locazione, possa integrare l'esistenza di una stabile organizzazione". In tal senso anche Ris. Min., 1 febbraio 1983, n° 9/2398, e Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia, Ris. 31 luglio 1995, n° 128315,

In giurisprudenza, Corte di Cassazione, sentenza 27 novembre 1987, n. 8815, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1988, II, 1468, con nota di N. LANteri, *Anstalt, possesso di immobile in Italia e stabile organizzazione*.

necessaria anche la presenza dell'elemento funzionale e cioè che attraverso la sede fissa ci sia del personale che svolga una attività economica, una *Business Activity*, astrattamente idonea alla produzione di un reddito<sup>14</sup>.

### 2.1. L'esclusione della stabile organizzazione in caso di attività preparatorie o ausiliarie

L'art. 5 del modello di convenzione OCSE e l'art. 162 del TUIR (così come generalmente anche l'art. 5 delle varie convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di imposte sui redditi stipulate dall'Italia) contengono un'elencazione, definita anche *Positive List*, dei *Place of Business* che costituiscono *prima facie* una stabile organizzazione, in relazione all'attività esercitata<sup>15</sup> e dei luoghi che, invece, non determinano necessariamente l'esistenza di una stabile organizzazione (la cosiddetta *Negative List*)<sup>16</sup>. Con riguardo a tale ultima elencazione, si esclude che una sede fissa di affari possa essere considerata stabile organizzazione se: a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa; b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario; f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere

<sup>14</sup> Si veda Corte di Cassazione, I sez. civile, sentenza 27 novembre 1987, n. 8820; Corte di Cassazione, sez. tributaria, 25 luglio 2002, n. 10925.

Il Commentario all'art. 5 del modello di convenzione OCSE, pur dando atto che la produzione di un reddito non si trova fra le specifiche previsioni dell'art. 5, evidenzia che fra le caratteristiche della stabile organizzazione per quanto riguarda l'attività possa trovare posto anche quella che si debba trattare di attività produttiva, che contribuisce cioè a creare il reddito dell'impresa.

Sull'elemento in esame, si veda A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime contro la doppia imposizione*, in *Diritto e Pratica tributaria*, I, 1983, pagg. 1135.

<sup>15</sup> Nel Commentario al modello OCSE si ritiene che le attività indicate nell'elenco diano luogo ad una stabile organizzazione qualora concorrono altri requisiti. I rappresentanti italiani hanno fatto annotare una riserva per la quale l'esercizio dell'attività in questione deve essere ritenuto comunque costituire stabile organizzazione. Sulla valenza dell'elezione convenuta nell'art. 5 del modello di convenzione OCSE, si veda E. CERIANA, *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 1995, pag. 668.

<sup>16</sup> Sul tema cfr. A.M. GAFFURI, *Le ipotesi negative di stabile organizzazione. Spunti problematici e sviluppi interpretativi*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n. 2 del 2015, pag. 10205; E. DELLA VALLE, *La stabile organizzazione*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, a cura di F. TESAURO, Zanichelli, Bologna, 2006, pagg. 905 e ss.; A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in *Diritto Tributario Internazionale*, a cura di V. UKMAR – G. CORASINITI – P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, Cedam, Padova, 2005, pagg. 439 e ss.

*preparatorio o ausiliario»<sup>17</sup>.*

È quindi normativamente introdotto il concetto di natura preparatoria o ausiliaria dell'attività svolta presso la sede fissa d'affari, che richiede delle precisazioni<sup>18</sup>.

Il carattere preparatorio o ausiliario delle attività svolte presso il luogo fisso d'affari deve essere valutato rispetto all'attività produttiva di redditi, con l'effetto l'attività preparatoria o ausiliaria rilevante nella logica della stabile organizzazione è quella che si pone in rapporto di complementare necessità ai fini della produzione del reddito stesso, che vi concorre quale elemento necessario.

Si pensi, per restare al caso oggetto della risoluzione n. 4/E del 2017, all'attività di deposito, di esposizione o di consegna di merci (specificamente indicata nella lett. a) dell'art. 5, paragrafo 4, del modello di convenzione OCSE e nella lett. a) del comma 4 dell'art. 162 del TUIR) o, ancora, alla concessione della licenza di fabbricazione di un bene nella quale il concedente si riserva il diritto di indicare, tramite propri rappresentanti nel paese del concessionario, alcuni elementi necessari alla produzione del bene ovvero si riserva il diritto di effettuare ricerche ai fini della identificazione di tali elementi da indicare al concessionario od altre attività similari.

Trattasi di attività in assenza delle quali l'attività principale, produttrice di reddito, non potrebbe concretarsi<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Si veda Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza 25 maggio 2002, n. 7682; e sentenza 7 marzo 2002, n. 3368.

<sup>18</sup> Cfr. D. AVOLIO, *Stabile organizzazione e attività "preparatorie" e "ausiliarie": cosa cambia per le imprese con il BEPS*, in *Il fisco*, n. 14 del 2016, pag. 1-1348, ove si precisa che "La questione che si è posta nel tempo è se tale elencazione debba assumere valore assoluto o se, per ognuna delle attività elencate alle lett. da a) a d), debba comunque ricorrere il carattere preparatorio o ausiliario. [...] Nell'ambito del Progetto BEPS l'OCSE ha invece deciso di andare nella direzione di modificare l'attuale formulazione dell'art. 5 del Modello OCSE, in disparte quello che fosse l'originario proposito, con una disposizione di chiusura in forza della quale tutte le attività elencate al paragrafo 4 dell'art. 5, per potere garantire la non sussistenza di una stabile organizzazione, debbono avere carattere preparatorio" o "ausiliario. (Così, in particolare, si esprime la clausola di chiusura in commento: «*provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character*»)".

In buona sostanza, da una disapplicazione "automatica" si passa ora a una valutazione di tipo casistico, con il portato che la stessa elencazione contenuta all'art. 5, paragrafo 4, del Modello OCSE avrebbe una finalità meramente esemplificativa"; L. BOSCO – C. SANNA, *La nozione di stabile organizzazione nell'imposizione diretta: il BEPS Action 7 e la Raccomandazione 2016/136*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, n. 4 del 2016, pagg. 117 e ss; P. SELLA, *Le attività preparatorie ed ausiliarie nel progetto BEPS dell'Ocse*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 8-9 del 2015, pag. 10.

<sup>19</sup> Nel caso in questione il contribuente nega la presenza di una stabile organizzazione in Italia, ex articolo 162 del TUIR, in quanto i locali in cui la merce di BETA viene custodita e distribuita per la vendita nei vari mercati di competenza costituiscono un mero centro di immagazzinamento e distribuzione merci utilizzato come deposito ai fini delle accise, come deposito doganale e, infine, come deposito IVA; conseguentemente, ne deriverebbe, l'assenza di una stabile organizzazione in virtù della circostanza che in tale luogo si svolgono esclusivamente attività per la società estera BETA, che tali attività sono svolte nel suo esclusivo interesse, e che le medesime si configurano come ausiliarie rispetto all'attività economica principale della società.

Nelle attività ausiliarie si deve, quindi, distinguere tra quelle che sono funzionali alla produzione del reddito (contribuzione alla definizione degli standard di produzione, reperimento dei materiali, controllo dell'utilizzo dei materiali forniti dal non residente) da altre attività che non sono funzionali alla produzione del reddito e che, quindi, non contribuiscono all'identificazione della stabile organizzazione.

Tra le attività non funzionali alla produzione del reddito si devono annoverare quelle tese al controllo della corretta esecuzione del contratto stipulato dal non residente, inclusi quei controlli necessari a verificare il corretto adempimento delle pattuizioni contrattuali, tra cui particolare rilevanza ha la corresponsione del corrispettivo.

Altri due aspetti importanti da chiarire, come del resto precisato anche dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione in commento, è che affinché non sussista la stabile organizzazione le attività preparatorie o ausiliarie devono essere le uniche attività svolte dalla sede fissa d'affari e devono essere svolte esclusivamente per l'impresa non residente che ha la disponibilità della medesima sede e non anche per altre imprese, pure se appartenenti al medesimo gruppo societario.

Con riferimento al primo dei suddetti aspetti, pertanto, si deve concludere che se la sede fissa d'affari che un soggetto non residente dispone in Italia non svolge solo attività preparatorie e ausiliarie a quella di produzione del reddito allora essa rientra a pieno titolo nella

---

Nella risoluzione in commento vengono accolte le motivazioni giuridiche del contribuente e viene esclusa la presenza di una sede d'affari del soggetto BETA in Italia, sia sotto il profilo materiale che personale, dando particolare rilievo proprio alla circostanza che il centro di immagazzinamento effettua un'attività ausiliaria e preparatoria della società estera e nell'esclusivo interesse della stessa.

La conclusione a cui è giunta l'Amministrazione Finanziaria è coerente con la disciplina OCSE la quale, dopo aver definito in positivo il concetto di stabile organizzazione, (primi tre paragrafi dell'art. 5 del Modello OCSE contro le doppie imposizioni) elenca, nel paragrafo 4, dell'art. 5, una serie di ipotesi in cui si ritiene non esistente alcuna sede fissa d'affari (in tal senso anche l'art. 162, comma 4, del TUIR), tra cui, in particolare, *"l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di merci appartenenti all'impresa"*.

La ratio di tali esclusioni è individuata, nei paragrafi 23 e 24 del commentario OCSE all'articolo 5, nel carattere preparatorio ed ausiliario delle suddette operazioni che non costituiscono di per sé stesse una parte essenziale e significativa dell'attività della "casa madre"; la soccombenza di tali attività rispetto all'attività economica principale del soggetto estero si traduce, difatti, nella circostanza che le medesime non hanno la capacità in sé di generare reddito autonomo. *(To a considerable degree it limits that definition and excludes from its rather wide scope a number of forms of business organisations which, although they are carried on through a fixed place of business, should not be treated as permanent establishments. It is recognised that such a place of business may well contribute to the productivity of the enterprise, but the services it performs are so remote from the actual realisation of profits that it is difficult to allocate any profit to the fixed place of business in question. Examples are fixed places of business solely for the purpose of advertising or for the supply of information or for scientific research or for the servicing of a patent or a know-how contract, if such activities have a preparatory or auxiliary character. 24. It is often difficult to distinguish between activities which have a preparatory or auxiliary character and those which have not. The decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Each individual case will have to be examined on its own merits).*

qualificazione giuridica di "stabile organizzazione" ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. In tal senso, oltre alla meno recente risoluzione del Ministero delle Finanze, risoluzione n. 12/533 del 21 luglio 1983<sup>20</sup>, si esprime il punto 30 del paragrafo 4 del Commentario all'art. 5 del modello di convenzione OCSE<sup>21</sup>.

Anche con riferimento al secondo aspetto, vi è una precisa presa di posizione del Commentario all'art. 5 del modello di convenzione OCSE, laddove, nel punto 28, osserva che le attività preparatorie o ausiliarie devono essere svolte solamente per conto dell'impresa non residente alla quale appartiene la sede fissa di affari e non anche per conto di altre imprese. Le attività preparatorie e ausiliarie sono rilevanti anche per la stabile organizzazione personale: l'art. 162 del TUIR al comma 6 prevede, infatti, sia configurabile una stabile organizzazione soltanto quando l'agente, residente o non residente, conclude abitualmente in nome dell'impresa non residente contratti nel territorio dello stato "contratti diversi da quelli di acquisto di beni".

---

<sup>20</sup> In cui si legge che «per non contravvenire allo spirito della normativa in argomento che dispone la non configurabilità dell'esistenza di una stabile organizzazione limitatamente a quelle sedi fisse di affari che svolgono solamente operazioni preparatorie o ausiliarie per conto della casa madre. Ne consegue quindi che qualora tale condizione di esclusività non è compiutamente assolta, la sede fissa perde la sua caratteristica di ausiliarità pura per assumere invece la qualificata struttura di stabile organizzazione e quindi di soggetto produttore di reddito».

<sup>21</sup> Il punto 30 del paragrafo 4 del Commentario all'art. 5 del modello di convenzione OCSE precisa che «Una sede fissa d'affari che utilizzi entrambe le attività sia quelle che costituiscono eccezione (paragrafo 4) sia altre va considerata una stabile organizzazione e tassata con riguardo ad entrambe le tipologie di attività. Questo, per esempio, è il caso di un negozio mantenuto per l'esposizione dei beni e per le vendite».