



Università
degli Studi
di Ferrara

ITax Papers on Taxation

La stabile organizzazione personale nella convenzione contro le doppie
imposizioni tra Italia e Liechtenstein

Valentina Passadore, Dottoranda di Ricerca, Università degli studi di Ferrara

Department of Law
Corso Ercole I D'Este, 37 - Ferrara - Italy
www.dirittotributario.eu

Working Paper: 04-23 ISSN: 2281-3179

Date: 30 November 2023 (All rights reserved by the Author)

DOI

La Stabile Organizzazione personale nella Convenzione contro le Doppie imposizioni tra Italia e Liechtenstein

di Valentina Passadore

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Cenni sul concetto di Stabile organizzazione – 3. (segue) La stabile organizzazione personale – 4. Stabile organizzazione personale. Casi pratici – 5. Osservazioni conclusive

1. Introduzione

Tra le fonti del diritto tributario internazionale si annoverano le convenzioni stipulate tra due o più stati. Costituiscono accordi e intese comuni volti a prevenire “*fenomeni di doppia imposizione, o per porvi rimedio, [...], riguardano generalmente, le imposte sui redditi e sui patrimoni*”¹.

Sono atte a prevenire altresì fenomeni elusivi ed evasivi² e tendono a non limitare i traffici commerciali³, ma al contrario, li rafforzano.

Il 12 luglio 2023, per i fini sopra descritti, il capo del governo e ministro delle finanze del Liechtenstein, Daniel Risch ha siglato, assieme all’omologo italiano Giancarlo Giorgetti, la convenzione contro le doppie imposizioni tra il Principato e l’Italia⁴.

L’accordo si fonda sugli standard internazionali OCSE e si conforma al progetto BEPS⁵.

Non presenta però novità sostanziali, in quanto ricalca in molte sue parti la convenzione stipulata dallo stato italiano con la Svizzera, siglata nel 1976 e entrata in vigore nel ‘79⁶.

Questo perché il Principato e la Confederazione Elvetica possono essere accomunati per diversi motivi: geografici, storici, valoriali, culturali e finanziari⁷.

La vicinanza geografica, in particolare, ha fatto sì che sin dal 1919 i due stati fossero legati reciprocamente da una serie di trattati.

Da rilevare, in questa sede, il trattato di unione doganale del 1923⁸ e l’introduzione, nel 1924, del franco svizzero in Liechtenstein come moneta legale⁹. I due stati non hanno formato solamente un’unione doganale ma un comune territorio economico e monetario, segno di un’interdipendenza economica tra gli stessi.

¹ M. GREGGI, *Fondamenti di diritto tributario*, vol. I, Ferrara, 2018, p. 102.

² Si veda MEF, *Convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione>.

³ G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, p. 186; C. SACCHETTO, *Territorialità*, Enciclopedia del diritto, (dir. tribut.) [XLIV, 1992]; M. DEL GIUDICE, *La stabile organizzazione elemento determinante per la tassazione del reddito di impresa di soggetti non residenti*, in Fisco, 1983, p. 1239.

⁴ Per un approfondimento, si veda Liechtenstein e Italia firmano contro la doppia imposizione, in <https://swissfederalism.ch/liechtenstein-italia-convenzione/>. Si ricorda che la Convenzione sarà oggetto di ratifica con lo strumento costituzionalmente previsto dai due stati contraenti (legge ordinaria per lo Stato italiano).

⁵ Per un approfondimento OCSE, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, pubblicato il 12 febbraio 2013, consultabile sul sito dell’OCSE (<http://www.oecd.org/ctp/beps-reports.htm>). Per un approfondimento dottrinale; J. OWENS, *The Taxation of Multinational Enterprises: an Elusive Balance*, in *Bulletin for International Taxation*, 2013, 8, p. 441; Y. BRAUNER, *BEPS: An Interim Evaluation*, in *World Tax Journal*, 2014, 2, p.10; A. DE GRAAF, P. DE HAAN, M. DE WILDE, *Fundamental Change in Countries’ Corporate Tax Framework Needed to Properly Address BEPS*, in *Intertax*, 2014, 5, p. 306. Si veda inoltre “Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”, Servizio di bilancio del Senato XVII legislatura Nota breve n. 13 Ottobre 2015, p 1-2, in <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf>

⁶ Si veda, *Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*. Conclusa il 9 marzo 1976, entrata in vigore il 27 marzo 1979, in https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1979/461_461_461/it.

⁷ Liechtenstein è uno stato dell’Europa centrale racchiuso tra Svizzera (San Gallo e il cantone dei Grigioni) e Austria

⁸ Per un approfondimento si veda, 19230011 *Trattato di unione doganale concluso il 29 marzo 1923 tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein*, in <https://www.fedlex.admin.ch/eli/treaty/1923/0011/it>

⁹ Si veda *La tassazione delle persone fisiche si basa principalmente sull’imposta patrimoniale e sull’imposta sul reddito*, 3 marzo 2013 (aggiornato a maggio 2018), in <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/schede-paese/articolo/liechtenstein>.

La situazione è rimasta inalterata negli anni, estendendosi anche dopo l'adesione del Principato allo Spazio economico europeo (SEE)¹⁰, avvenuto il 1° maggio 1995¹¹.

2. Cenni sul concetto di Stabile organizzazione

All'art. 5¹² della convenzione Italia-Liechtenstein è sancito l'istituto della "stabile organizzazione"¹³, previsto nell'analogo articolo del Modello OCSE.

L'istituto, di natura meramente fiscale è stato elaborato grazie a un'intuizione della dottrina tedesca¹⁴ per permettere la determinazione del diritto di uno stato alla tassazione dei profitti generati da un'impresa residente al di fuori dei propri confini¹⁵.

La nozione negli anni si è evoluta e ampliata grazie anche alla redazione di modelli multi e bilaterali e all'apporto dell'OCSE.

La stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito rappresenta un criterio di collegamento tra il territorio dello Stato e un'impresa estera. Costituisce una "soglia minima" di presenza economica di un contribuente non residente, un nesso necessario e sufficiente per l'esercizio del potere impositivo dello Stato sui redditi prodotti nel territorio dall'impresa non residente¹⁶ ma, non un autonomo soggetto di diritto¹⁷.

La stabile organizzazione, nell'ambito delle imposte dirette, può essere di due tipi:

- materiale," *quando opera attraverso una sede fissa d'affari, ufficio, attrezzature e altri mezzi impiegati per l'attività di impresa in modo permanente". Implica la presenza fisica in uno stato contraente dei mezzi organizzati dell'imprenditore residente in un altro stato contraente*"¹⁸;

- personale, sussiste in presenza di "specifici soggetti che svolgono l'attività economica per conto dell'imprenditore non residente in grado di vincolare il soggetto straniero"¹⁹.

¹⁰ Lo Spazio economico europeo (SEE) istituito nel 1994 con il fine di estendere le disposizioni applicate dall'Unione europea al proprio mercato interno ai paesi dell'Associazione europea di libero scambio (EFTA). La Norvegia, l'Islanda e il Liechtenstein sono membri del SEE, mentre la Svizzera fa parte dell'EFTA, ma non del SEE; Note tematiche dell'Unione europea, Lo Spazio economico europeo la Svizzera e il Nord, in <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/169/lo-spazio-economico-europeo-see-la-svizzera-e-il-nord>.

¹¹ S. FLÜCKIGER-BÄNI INTERPELLANZA-104072, DIPARTIMENTO DEGLI AFFARI ESTERI_(DFAE) Rapporti tra la Svizzera e il Principato del Liechtenstein, 18.03.2011, in <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20104072>.

¹² Art. 5 Convenzione Italia-Principato del Liechtenstein del 12 luglio 2023.

¹³ Si veda S.M. CARBONE, *La nozione di stabile organizzazione e la sua operatività nell'ordinamento italiano*, Padova 1988; H. JAIGNER, M. ZÜGER, *Permanent establishments in international tax law*, Linde, 2003; P. BORIA, *L'individuazione di una stabile organizzazione*, in Riv. Dir. Trib., 2014, vol. 1, no. 1; G. FRANSONI, *La nozione di stabile organizzazione personale nel diritto interno e la rilevanza della "stabilità" dell'organizzazione*, in Riv. dir. trib. 2002, Vol. 4, p. 363; A. FANTOZZI, *La stabile organizzazione*, in Riv. Dir. Trib., 2013, p. 103; F. GALLO *La stabile organizzazione*, in AA. VV. *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in Quaderni di rassegna tributaria, n. 2/1986, 149 ss.; A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia organizzazione*, in *Dir. Prat. Trib.* 1983, I, p. 1127; C. GARBARINO, *Stabile organizzazione*, in Riv. dir. trib., 1998, p. 365.

¹⁴ A. A. SKAAR, *Permanent Establishment: Erosion of A Tax Treaty Principle*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991

¹⁵ S. MAYR, B. SANTACROCE, *La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*, IPSOA Manuali, II Edizione 2016.

¹⁶ S. GRILLI, M. BUSIA, *Investment Management Exemption: una misura importante ma dalla portata applicativa limitata*, in corr. Trib. n. 4, 1° aprile 2023, p. 322 ss.

¹⁷ G. FRANSONI, *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, in Riv. Dir. Trib., 2015, vol. 2, p. 123.

¹⁸ Art. 5, par. 1-4, Modello OCSE. La Cassazione, con la sentenza n. 1118 del 17 gennaio 2013 afferma che la stabile organizzazione materiale è "contraddistinta dall'esistenza di una struttura fissa, dotata di beni materiali e di personale, mediante la quale l'impresa estera svolge la propria attività economica nel territorio dello Stato", Cit.

¹⁹ Art. 5, par. 5-6, Modello OCSE. Secondo la Suprema Corte con la sentenza n. 1183/2011, essa è "caratterizzata dalla presenza di un'attività negoziale a favore dell'impresa estera, non sporadica od occasionale, posta in essere con carattere di abitualità da intermediari qualificati, aventi il potere di vincolare l'impresa estera, i quali concludono in nome e per conto di tale impresa, contratti diversi da quelli di acquisto di beni", cit.

Le due fattispecie possono coesistere, la presenza di una, sufficiente ai fini dell'imposizione nel paese ospitante, non esclude l'altra.²⁰

Il Legislatore italiano, conformandosi alle indicazioni formulate nel contesto internazionale, in particolare in ambito OCSE, ha posto in essere la nozione di stabile organizzazione nella legislazione nazionale, che fino a quel momento ne era "orfana", all'articolo 162 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917²¹, in occasione della riforma tributaria del 2003²².

La disposizione detta la definizione "interna" di stabile organizzazione, modulata sulla base di quella contenuta nel citato art. 5 del Modello OCSE²³.

Dal 1 gennaio 2004, per valutare l'esistenza o meno di una stabile organizzazione di impresa straniera in Italia, occorre far riferimento, primariamente, alla normativa nazionale, ma nel caso in cui sussista una convenzione contro la doppia imposizione²⁴, questa prevarrà sulla normativa domestica, in quanto legge speciale, ad eccezione di quanto sancito dall'art. 169 TUIR²⁵, che prevede sia " *rimessa al contribuente la possibilità di invocare l'eventuale trattamento più favorevole della norma interna rispetto a quanto previsto dagli Accordi internazionali*"²⁶.

3.(segue) La stabile organizzazione personale

La stabile organizzazione personale²⁷, come precedentemente affermato, è disciplinata sul piano convenzionale all'art 5., par. 5 e 6 del Modello OCSE²⁸.

Nell'ordinamento interno è prevista ai commi 6 e 7 dell'art. 162 TUIR²⁹, riportando quanto previsto a livello convenzionale, aggiungendo le figure del raccomandatario marittimo e del mediatore marittimo.

Tale tipologia di stabile organizzazione è caratterizzata dalla presenza di un'attività negoziale a favore dell'impresa estera, posta in essere con il carattere di abitudine da soggetti agenti dipendenti (par. 5) e indipendenti (par. 6), aventi il potere di vincolare l'impresa estera.

Perché si realizzi la fattispecie i soggetti sopra descritti devono abitualmente concludere nel territorio italiano, in nome e per conto di tale impresa, contratti per la cessione di beni o prestazione di servizi (differenti dall'acquisto).

La nozione di "agente dipendente"³⁰ è definita con accezione contraria, come una persona che non sia un agente indipendente prevista al par. 6 dell'art. 5 Modello OCSE che lo identifica come, una società o una persona fisica che per l'estensione dei suoi poteri o per la natura della sua attività è in grado di vincolare l'impresa non residente in relazione a determinate attività svolte nello stato straniero.

L'indipendenza dall'impresa estera va determinata rispetto all'estensione delle obbligazioni che incombono all'agente rispetto all'impresa medesima.

Sono indicativi della dipendenza la sottomissione ad istruzioni dettagliate o ad un controllo generale da parte dell'impresa o dal fatto di compiere azioni in sostituzione di essa che rilevano economicamente nella propria sfera giuridica.

²⁰ S.M. MESSINA, *Stabile organizzazione e prezzi di trasferimento*, in https://www.giustizia tributaria.it/allegati/Relazione_Messina.pdf

²¹ Art. 162 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

²² D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in attuazione della legge delega 7 aprile 2003, n. 80, in https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/statistiche/Societx_di_capitali_novitx_normativ_e_2004.pdf.

²³ A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in V. UCKMAR (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, p. 443.

²⁴ G. D'ALFONSO, *La stabile organizzazione fa il suo esordio in Italia*, in A&F, 2003, p. 10.

²⁵ L'art. 169 TUIR (*Accordi internazionali*) statuisce, infatti, che " *le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*".

²⁶ Si veda A.E, Circolare 16 giugno 2004, n. 25/E, par. 6.3.cit.

²⁷ O. SALVINI, *La nuova definizione di stabile organizzazione nel BEPS*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 69.

²⁸ Per un approfondimento si rinvia al successivo paragrafo 5.

²⁹ Nella convenzione Italia-Liechtenstein la stabile organizzazione è sancita all'art. 5 par. 5-6-7-8; nella convenzione tra Italia-Svizzera è previsto all'art.5, par. 4,5 e 6.

³⁰ A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, *op. cit.*, p. 315.

Il par. 5 art. 5 del Modello OCSE³¹ prevede che un'impresa straniera abbia una stabile organizzazione personale in uno stato estero in relazione ad ogni attività condotta dalla sopraccitata persona per l'impresa stessa, eccetto quando l'attività di detto soggetto sia tra quelle previste al par. 4 (cd. *negative list*), della disposizione, per le quali si determina un'esclusione *ex lege*.

I presupposti per ritenere integrata una stabile organizzazione personale sono: l'abituale conclusione di contratti in nome dell'impresa estera e la circostanza che l'agente non sia un intermediario indipendente ma agisca nell'ambito della sua normale attività.

Il requisito dell'abitualità coincide con quello della stabilità previsto per la stabile organizzazione materiale.

La dottrina ha chiarito che il requisito dell'abitualità deve essere accertato caso per caso, in relazione alla natura dei contratti e all'attività svolta dal soggetto³².

In merito al requisito sopra descritto è previsto che il soggetto deve essere presente fisicamente con una certa abitualità nel territorio dello stato o in alternativa che vi abbia la residenza.

L'abitualità dello strumento adottato per operare nel paese straniero fa in modo che a fronte di questa stabilità rappresentativa l'imprenditore straniero anche senza una propria diretta organizzazione è in grado di agire sul mercato straniero in condizioni di parità con le imprese locali.

Per considerare un imprenditore residente quale stabile organizzazione di un soggetto non residente, deve sussistere un collegamento basato su criteri di imputazione dell'attività³³.

L'espressione "*abitualità di concludere contratti a nome dell'impresa*"³⁴, fa riferimento sia ad un agente che stipula contratti nel nome dell'impresa, ma anche all'agente che conclude contratti che vincolano la stessa, anche se conclusi in nome dello stesso e non dell'impresa.

La mancata partecipazione attiva da parte dell'impresa in diverse operazioni può essere indice di un'attribuzione di potere ad un'agente subordinato all'impresa estera.

Al par. 6 art. 5 del Modello OCSE, sono previste alcune ipotesi di esclusione. Un'impresa non si considera avente una stabile organizzazione in uno stato contraente per il solo fatto che essa esercita nello stesso la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale³⁵ o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività³⁶.

L'indipendenza deve essere evidenziata sia dal punto di vista giuridico che economico³⁷.

L'indipendenza giuridica è strettamente connessa ai poteri legalmente e contrattualmente riconosciuti all'impresa estera e di conseguenza alle obbligazioni assunte dall'agente; mentre l'indipendenza economica è legata all'esclusione del rischio imprenditoriale da parte del soggetto.

In dottrina è diffusa l'opinione, secondo la quale, ai fini dell'indipendenza economica, è rilevante il numero dei proponenti, tanti più sono, tanto più è sostenibile che sussista³⁸.

³¹ OECD, Model Tax Convention, cit., art. 5, par. 6: «Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph»

³² C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2008, p. 335.

³³ G. FRANSONI, *La nozione di stabile organizzazione personale nel diritto interno e la rilevanza della stabilità dell'organizzazione*, in Riv. dir. trib., 2002, p. 363.

³⁴ OECD, Commentary, p. 226, 227, cit

³⁵ Si veda art. 5 par. 6 Modello OCSE, quando un'impresa di uno Stato contraente svolge rapporti d'affari per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro agente con status indipendente, essa non può essere tassata nell'altro Stato contraente in relazione a tali rapporti, se l'agente agisce in relazione all'ordinaria attività dell'impresa

³⁶ OECD, Model Tax Convention, cit., art. 5, par. 6: *An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.*

³⁷ S. MAYR – B. SANTACROCE, *La stabile organizzazione*, p. 45, cit.

³⁸ E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione*, 1970, p. 62, cit.

Per concludere, è verosimile affermare che essa sia strettamente connessa alla misura della libertà concessa nella conduzione degli affari e non è rilevante la tipologia di attività svolta.

4. Stabile organizzazione personale. Casi pratici

Per completezza ed esaustività in merito alla tematica della stabile organizzazione personale, risulta fondamentale descrivere la giurisprudenza che negli anni ha trattato l'istituto.

Nell'analisi non verranno valutati casi che riguardano il Principato del Liechtenstein, in quanto le corti non si sono ancora pronunciate, perché la convenzione non è ancora entrata in vigore. Si valuteranno, invece, sentenze che hanno ad oggetto l'istituto in relazione alla convenzione Italia-Svizzera.

E' plausibile pensare, per le similarità dei due stati e delle rispettive convenzioni stipulate con lo stato italiano, che le problematiche contestate dall'amministrazione finanziaria e le decisioni delle corti possano essere le medesime.

Con la pronuncia della Suprema Corte n. 8488 del 9 aprile 2010³⁹, nell'interpretare gli articoli 5 e 7 della Convenzione italo-svizzera, la Cassazione ha fornito precisazioni in merito al concetto di "stabile organizzazione personale".

Operando, alla luce dei principi già espressi dalla stessa⁴⁰, un'interpretazione sistematica e letterale dell'articolo 5 considerando la *ratio legis* della Convenzione⁴¹, relativamente ai poteri dell'incaricato della società elvetica in Italia, con riferimento alla sussistenza o meno dello *status* di agente indipendente⁴². Come ribadito precedentemente, il commentario all'articolo 5 prevede che un soggetto non sia considerato "stabile organizzazione" dell'impresa estera per la quale agisce soltanto quando: è indipendente dall'impresa (sia giuridicamente che economicamente) e, quando agisce per conto della stessa, compie operazioni che rientrano nell'ambito della sua ordinaria attività industriale o commerciale.

I giudici con la sentenza affermano che il potere di concludere contratti si riferirebbe soltanto al caso di un effettivo potere di svolgere trattative e di determinazione del contenuto del contratto, ne sarebbe escluso il caso, in cui l'agente, pur avendo un potere di rappresentanza, non gode di un'autonomia contrattuale in quanto deve uniformarsi a ordini e direttive della società stessa.

La partecipazione alla fase delle trattative da parte di agenti non muniti di poteri di rappresentanza non sarebbe elemento sufficiente a costituire una stabile organizzazione personale, come già affermato dalla corte nella sent. 17206/2006.⁴³

Nel 2012 la Cassazione, con la pronuncia del 9 marzo 2012, n. 3773, ritorna sul tema nel caso di commercializzazione e distribuzione di prodotti di una società di diritto elvetico, da parte di società italiana. Alla luce dell'art. 5 del Modello OCSE, i giudici sono pervenuti alla conclusione che la società italiana aveva sopportato in via del tutto autonoma i rischi di impresa legati alla vendita dei prodotti spendendo il proprio nome e non quello della casa madre.

Per queste ragioni è stato sancito che non poteva essere considerata una mera propaggine della società ma al contrario una autonoma entità imprenditoriale, non configurando una stabile organizzazione personale.

Sempre sul tema, la Cassazione con la sent. del 17 gennaio 2013, n. 1120 chiarisce che: *i 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*

³⁹ C. cass. sentenza 9 aprile 2010, n. 8488.

⁴⁰ Si veda per un approfondimento sent. nn. 17206/2006 e 7682/2002.

⁴¹ Che prevede una duplice ipotesi di sussistenza di una stabile organizzazione. La prima fondata su elementi oggettivi e materiali (comma 2, con le esclusioni di cui al comma 3), la seconda costituita dalla presenza nel territorio di uno Stato contraente di un rappresentante di un'impresa dell'altro Stato contraente dotato di determinati poteri (comma 4) L'esistenza anche di una sola di esse è idonea a concretizzare il presupposto impositivo, almeno ai fini delle imposte sul reddito, laddove è configurabile oltre alla stabile organizzazione "materiale", anche quella "personale"

⁴² Art. 5 comma 5 della Convenzione italo-svizzera dispone che non costituisce "stabile organizzazione", nell'altro Stato contraente, la presenza "...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"

⁴³ Per un approfondimento si veda, *Un ufficio è stabile organizzazione, ininfluenza il potere dell'impiegato*, 19 Aprile 2010, in <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/ufficio-e-stabile-organizzazione-ininfluenza-potere-dellimpiegato>.

aziende di credito italiane, su cui transitano poste dipendenti dall'attività della società estera di misura economicamente rilevante costituiscono gli elementi indiziari idonei per configurare la presenza di una stabile organizzazione personale, secondo la definizione contenuta nell'art. 162, D.P.R. 917/1986.

Per concludere la trattazione risulta fondamentale richiamare la recente Ordinanza della Suprema Corte n. 36679 del 2022⁴⁴.

I giudici di piazza Cavour si sono espressi in merito a un soggetto residente in Italia legittimato ad agire, e a concludere contratti in nome e per conto di società svizzere negoziando termini e condizioni contrattuali con i clienti di queste ultime, recandosi sia presso le sedi delle rappresentate elvetiche che, presso le sedi degli stessi clienti italiani.

La corte valutando l'attività svolta dal soggetto, l'art. 162 d.P.R. n. 917 del 1986 e 5 dell'art. 5 della convenzione Italia-Svizzera ha affermato che non può essere esclusa la stabile organizzazione personale, in quanto come già affermato da precedenti pronunce della stessa ⁴⁵, il fatto *rientra nell'ipotesi in cui la società Svizzera disponga stabilmente in Italia di un agente non indipendente, munito di potere di rappresentanza e abilitato a concludere contratti, anche se lo stesso deve agire sulla base di dettagliati ordini o direttive della società svizzera.*

5.Osservazioni conclusive

La convenzione Italia-Liechtenstein rappresenta un passo importante, un segno della volontà di amicizia e collaborazione tra i due stati.

Come precedentemente affermato, è verosimile che, considerate le molteplici analogie con le disposizioni della convenzione Italia-Svizzera, per di più all'interno di un comune substrato finanziario, economico e culturale, evidenziato anche dai medesimi modelli di business attuati dalle società dei due paesi, non è escluso che le contestazioni dell'amministrazione finanziaria italiana possano essere poste anche per le società con sedi in Liechtenstein.

Si auspica che le pronunce sopra citate possano essere utilizzate come *case law* rilevante, facendo da un lato diminuire le contestazioni, anche in un'ottica di economia procedimentale, processuale e di certezza del diritto, e dall'altro utilizzate come esempio affinché siano individuati quei fenomeni elusivi ed evasivi che creano vantaggi fiscali non voluti dai due stati contraenti.

⁴⁴ Cass. Ord. Sez. 5 n.. 36679/2022.

⁴⁵ C. cass. 9 aprile 2010, n. 8488; Cass. 29 aprile 2016, n. 8543