



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 10 aprile 2008

OGGETTO: *Interpello Bank Alfa. - Articolo 11 legge 27 luglio 2000, n. 212. Attività bancaria svolta all'interno delle basi militari NATO in Italia. Localizzazione dei redditi e configurabilità di una stabile organizzazione in Italia. Articoli 23 e 162 TUIR*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione degli articoli 23 e 162 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Dipartimento della Difesa degli Stati Uniti d'America (*Department of Defence*, di seguito: DoD) intende istituire, all'interno delle basi militari dell'Esercito U.S.A. localizzate in Italia in esecuzione degli accordi NATO, apposite strutture (OMEGA) con le quali prestare servizi bancari destinati “*essenzialmente*” alle persone che lavorano o dimorano all'interno delle basi militari stesse.

Le OMEGA saranno istituite in conformità a quanto previsto nel protocollo d'intesa stipulato tra il Ministero della Difesa della Repubblica Italiana e il Dipartimento della Difesa degli Stati Uniti d'America in data 2 febbraio 1995, relativo alle installazioni delle forze armate statunitensi in Italia.

Per poter erogare i servizi bancari, DoD intende avvalersi della collaborazione dell'istante, Bank ALFA., che, secondo quanto affermato

nell'interpello, opererebbe quale agente di DoD nell'ambito dei rapporti giuridici che sorgeranno nello svolgimento delle attività bancarie. In alcuni casi, l'istante agirà come agente con rappresentanza, in altri, come agente senza rappresentanza.

In forza del contratto intercorrente tra DoD e Bank ALFA, DoD fornirà a quest'ultima i locali all'interno delle basi militari, gli strumenti operativi e gli equipaggiamenti necessari al fine di operare. Solo a DoD, inoltre, spetterà la scelta in merito ai servizi da offrire all'interno delle OMEGA, nonché il potere di decidere in ordine alla configurazione degli stessi, ai termini e alle condizioni dell'offerta.

Ad avviso della società istante, sotto il profilo economico l'attività bancaria svolta presso le OMEGA sarebbe esclusivamente riconducibile a DoD: quest'ultimo, infatti, ne sosterrà in pieno il rischio imprenditoriale, acquisendo qualsiasi provento ottenuto da Bank ALFA per effetto dello svolgimento dell'attività delle OMEGA e facendosi carico di qualsiasi costo o perdita generati dall'attività bancaria delle installazioni. DoD, inoltre, fornirà anticipatamente a Bank ALFA le risorse finanziarie necessarie per l'espletamento del mandato.

Il vantaggio che dall'operazione descritta deriverebbe alla Bank ALFA, sarebbe di natura promozionale. L'istante, infatti, ritiene che i nuovi clienti, una volta tornati in patria, continueranno ad intrattenere con le proprie filiali americane i rapporti instaurati presso le OMEGA.

L'istante, infine, afferma espressamente che la propria succursale in non sarà coinvolta nell'attività svolta presso le OMEGA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che nel caso in esame non potrebbe ritenersi soddisfatto il requisito prescritto dall'articolo 23 del TUIR, secondo cui i redditi d'impresa si considerano prodotti nel territorio dello Stato qualora derivino da attività esercitate nel territorio dello Stato tramite una stabile organizzazione.

Le ragioni per cui l'istante ritiene non integrata la fattispecie di cui all'articolo 23 del TUIR sono così riassumibili.

In primo luogo, per effetto delle norme consuetudinarie di diritto internazionale, DoD, quale apparato burocratico di un Stato sovrano, godrebbe di immunità rispetto alla potestà impositiva dello Stato italiano. Questa norma di diritto internazionale sarebbe recepita dall'ordinamento interno italiano per effetto del richiamo operato dall'art. 10, comma 1, della Costituzione .

In secondo luogo, l'immunità dalla potestà impositiva dello Stato italiano discenderebbe dalle disposizioni contenute nell'Accordo Quadro ("Protocollo d'intesa tra il Ministero della Difesa della Repubblica Italiana ed il Dipartimento della Difesa degli Stati Uniti d'America relativo alle installazioni/infrastrutture concesse alle forze statunitensi in Italia"), stipulato in conformità alla Convenzione tra gli Stati Membri del Trattato Nord-Atlantico sullo statuto delle Forze armate, sottoscritta a Londra il 19 giugno 1951 e ratificata con legge del 30 novembre 1955 n. 1335 (Accordo SOFA).

In base all'Accordo Quadro, gli enti statali, parastatali o privati che operano all'interno delle basi militari NATO godrebbero di un regime d'immunità *"pressoché totale rispetto alle coercizioni stabilite dal sistema giuridico dei Paesi ospitanti, in ragione dell'attività funzionalmente svolta all'interno delle Basi Militari"*.

In particolare, l'Accordo Quadro attribuirebbe a DoD uno speciale regime di esenzione da dazi doganali, IVA e altri tributi per quanto riguarda le attività svolte all'interno delle basi militari situate in territorio italiano.

Ad avviso dell'istante, l'immunità prevista per DoD si estenderebbe anche agli enti privati che svolgono specifiche attività all'interno delle basi militari.

L'istante, dunque, ritiene di godere, in relazione all'attività svolta, dello *status* di immunità funzionale rispetto alle disposizioni del TUIR, nonché rispetto agli obblighi di natura contabile e fiscale di cui al Titolo primo e secondo del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in quanto

operante in qualità di agente, con o senza rappresentanza, di DoD nell'esercizio delle attività bancarie che quest'ultimo intende svolgere presso le OMEGA.

In ogni caso, quand'anche si volesse ritenere che l'attività delle OMEGA non possa beneficiare dell'immunità funzionale prevista per gli organi della NATO, l'istante ritiene che la propria attività presso le basi militari NATO non integri i presupposti per l'esistenza di una stabile organizzazione.

Bank ALFA, infatti, si limiterebbe a rendere un servizio a DoD, consistente nella *“messa a disposizione a favore di quest'ultimo della propria capacità organizzativa strumentalmente finalizzata allo svolgimento dell'attività bancaria nelle OMEGA”* e che, pertanto, avrebbe funzione meramente ausiliaria rispetto alla propria attività prevalente, consistente nella prestazione di servizi bancari. Nel caso delle OMEGA, infatti, i servizi bancari sarebbero resi direttamente da DoD.

L'istante, infine, fa presente che le conseguenze contabili e fiscali che si produrrebbero nel caso in cui le OMEGA fossero considerate una stabile organizzazione di Bank ALFA sarebbero trascurabili: in virtù delle clausole contrattuali che legano DoD e ALFA, infatti, non si produrrebbe alcun reddito imponibile o costo deducibile attribuibile alla stabile organizzazione di quest'ultima. L'attribuzione alle OMEGA della qualificazione di stabile organizzazione di ALFA avrebbe scarso rilievo anche ai fini IVA, in quanto le installazioni porrebbero in essere unicamente operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 72, comma 3, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Le uniche obbligazioni a carico dell'istante sarebbero, in definitiva, quelle relative alla posizione di sostituto d'imposta nei confronti dei dipendenti adibiti allo svolgimento dell'attività delle OMEGA. Gli adempimenti derivanti dallo *status* di sostituto, tuttavia, sarebbero espletati dalla succursale di dell'istante, che istituirà, per i dipendenti delle OMEGA, una posizione previdenziale distinta e separata rispetto a quella dei propri dipendenti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Le questioni interpretative sollevate nell'istanza sono sostanzialmente due.

La prima riguarda la possibilità di ritenere che, in base alla normativa convenzionale e interna applicabile, la prestazione di servizi bancari all'interno di basi militari NATO localizzate in Italia benefici di immunità fiscale. Subordinatamente alla soluzione in senso positivo della questione, viene chiesto di acclarare se l'immunità fiscale possa essere riconosciuta solo ad organi dell'amministrazione statunitense, oppure, come nel caso di specie, anche a soggetti privati che agiscono quali mandatari, con e senza rappresentanza, della medesima amministrazione.

La seconda questione, invece, riguarda l'individuazione dell'attività riconducibile alle OMEGA ai fini della possibilità di riconoscere alle installazioni la natura di stabili organizzazioni di Bank ALFA e di specificare le componenti reddituali ad esse attribuibili.

In via preliminare, occorre rilevare che le installazioni presenti nelle basi NATO vanno considerate a tutti gli effetti localizzate nel territorio della Repubblica italiana. Ne consegue che, qualora la speciale disciplina pattizia invocata dall'istante non risulti applicabile, i proventi derivanti dall'attività svolta per il tramite di queste installazioni sono imponibili in Italia alle condizioni previste dall'articolo 23 del TUIR.

L'extraterritorialità delle installazioni è esclusa, fra l'altro, dal Modello di Accordo Tecnico tra il Ministero della Difesa della Repubblica italiana ed il Dipartimento della Difesa degli Stati Uniti d'America relativo alle procedure di attuazione riguardanti l'uso di installazioni e/o infrastrutture (il Modello), allegato all'Accordo Quadro, che, al punto IV, stabilisce che *"L'attribuzione di "uso esclusivo" per le installazioni e/o infrastrutture utilizzate dalla Forza statunitense non limita in alcun modo la sovranità nazionale italiana, come previsto dall'articolo VII del NATO SOFA"*. La sovranità dell'Italia sulle

installazioni, peraltro, è implicitamente confermata anche dalla nota del Ministero degli Affari Esteri della Repubblica Italiana, allegate all'istanza.

Tanto premesso, le questioni sollevate dall'istante possono essere risolte come segue.

Con riferimento alla prima questione prospettata, non si ritiene possibile ricondurre la prestazione di servizi bancari, svolta all'interno di basi militari NATO localizzate in Italia, alle prestazioni che, ai sensi della speciale disciplina pattizia applicabile, beneficiano di immunità fiscale "funzionale di sede".

I principi di diritto internazionale, sia consuetudinario che pattizio, ostano, infatti, all'accoglimento della tesi dell'istante.

Con riferimento ai principi di diritto internazionale consuetudinario, si ricorda che la regola per cui si riteneva che uno Stato sovrano godesse di una immunità assoluta dalla giurisdizione civile esercitata da un altro Stato è superata dall'adesione della comunità internazionale al principio della c.d. "immunità ristretta o relativa". Secondo questa teoria, l'immunità degli Stati stranieri dalla giurisdizione civile (*rectius* : dal potere d'imperio) di un altro Stato è limitata agli atti che costituiscono l'estrinsecazione dell'esercizio di un potere pubblico statale; di converso, l'immunità non si estende agli atti aventi natura privatistica. La teoria della immunità relativa, peraltro, è stata espressamente recepita nella legislazione degli Stati Uniti d'America a partire dal 1976, con l'approvazione del *Foreign Sovereign Immunity Act*.

Il principio dell'immunità di uno Stato dai poteri d'imperio di un altro Stato opera anche in materia fiscale, nei rigorosi limiti derivanti dall'accoglimento della teoria dell'immunità relativa, ossia in relazione all'esistenza di una connessione funzionale tra l'attività esercitata e le mansioni e gli obiettivi istituzionali propri del soggetto di diritto internazionale.

L'applicazione del principio alla materia tributaria è confermata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 290 del 13 gennaio 2004, ha affermato espressamente che "*l'immunità fiscale riconosciuta dal diritto internazionale consuetudinario a favore degli Enti Sovrani, è recepita*

ex art. 10, co. 1, Cost. nel nostro ordinamento, concerne esclusivamente le attività essenziali all'espletamento delle loro funzioni istituzionali e non certo quelle di natura privatistica, che, come quella in esame (gestione di uno stabilimento balneare per i dipendenti), siano del tutto estranee alle stesse, alle quali risultino solo indirettamente ed occasionalmente collegate".

Le conclusioni alle quali la Suprema Corte è giunta nella sentenza citata sono sicuramente applicabili anche al caso in esame, che riguarda una fattispecie analoga a quella analizzata dalla Cassazione: in entrambe le ipotesi, infatti, si tratta di servizi prestati al personale in forza presso le basi militari NATO localizzate in Italia e soggetti alla medesima disciplina pattizia e, cioè, quella posta dall'articolo XIV del Modello di accordo tecnico.

La norma consente alle Forze USA di istituire, usare e mantenere all'interno della base le strutture necessarie al soddisfacimento delle normali esigenze di vita della Forza, dell'elemento civile e delle persone a carico. Tra i servizi necessari a questo scopo, la disposizione menziona, a titolo esemplificativo, tanto i servizi bancari e finanziari, quanto le "aree ricreative" (nozione cui sono senza dubbio riconducibili gli stabilimenti balneari oggetto della pronuncia della Corte).

In ogni caso, la prestazione di servizi bancari e finanziari ai dipendenti delle Forze NATO si configura come un'attività di natura privatistica, non essenziale all'espletamento delle funzioni istituzionali delle Forze armate di stanza in Italia.

Con riferimento alla seconda questione prospettata dall'istante, relativa all'individuazione del soggetto cui imputare i servizi resi dalle OMEGA e alla possibilità di riconoscere a queste ultime la natura di stabili organizzazioni italiane di Bank ALFA, si osserva quanto segue.

La Corte di Cassazione ritiene che le prestazioni di servizi aventi natura privatistica, non essenziali all'espletamento delle funzioni istituzionali delle Forze NATO, non possono comunque beneficiare dell'immunità fiscale riconosciuta dal diritto internazionale agli Enti Sovrani, a prescindere dal

soggetto che le rende.

Stabilita la rilevanza fiscale delle prestazioni di servizi rese dalle OMEGA, è necessario individuare il soggetto cui sono imputabili i redditi derivanti dalle medesime.

A tal fine, si osserva che, in sede di interpello ai sensi dell'articolo 11 della Legge n. 212 del 2000, non è possibile accertare se l'attività delle OMEGA integri i requisiti previsti per la sussistenza di una stabile organizzazione, tanto ai sensi della normativa convenzionale (articolo 5 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Stati Uniti, ratificata con legge 11 dicembre 1985, n. 763 ed entrata in vigore il 30 dicembre 1985), quanto di quella interna (articolo 162 TUIR).

Infatti, la configurabilità in concreto di una stabile organizzazione investe complessi profili di fatto che possono essere appurati soltanto in sede di eventuale controllo. L'indagine sulla sussistenza o meno di una stabile organizzazione in quanto compiutamente esperibile soltanto in relazione a fattispecie concretamente realizzate, si sottrae invero ad una valutazione preventiva. Per ciò stesso deve ritenersi – contrariamente a quanto riportato nella risoluzione n. 41 del 9 marzo 2007 - che la predetta indagine non possa espletarsi neppure nell'ambito della procedura di *ruling* internazionale disciplinata dall'articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326.

Tanto premesso, sulla base dei dati forniti dall'istante, si possono comunque svolgere talune considerazioni utili ai fini della configurazione di una stabile organizzazione in testa alle OMEGA.

In via preliminare, si rileva che, indipendentemente dall'applicabilità o meno del Testo Unico Bancario, approvato con d.lgs. 1° settembre 1993, n. 385, all'attività svolta da OMEGA, l'indagine sull'esistenza o meno di una stabile organizzazione, ai fini fiscali, deve essere comunque effettuata. La prestazione, con caratteri di imprenditorialità, di servizi di tipo bancario e finanziario a una cerchia individuata di persone, infatti, prescindendo dalla circostanza che la

stessa concretizzi o meno un'attività bancaria nel senso fatto proprio dall'articolo 10 del TUB, può senza dubbio costituire attività d'impresa rilevante ai fini fiscali.

Con specifico riferimento alla imputabilità dell'attività svolta dalle OMEGA, non sembra condivisibile la tesi per cui Bank ALFA sarebbe un "organo" di DoD. I due soggetti, infatti, appaiono legati da un contratto di tipo privatistico riconducibile al tipo del mandato o dell'agenzia.

Né, sulla base degli elementi forniti sembra corretto sostenere che, in virtù della disciplina contrattuale che lega ALFA e DoD, l'attività svolta dalle OMEGA sarebbe imputabile direttamente a DoD.

Da un punto di vista giuridico, infatti, l'istante ha affermato più volte che Bank ALFA agirà, a seconda dei casi, sia come agente con rappresentanza, sia come agente senza rappresentanza di DoD. La circostanza si spiega in base alle peculiarità del diritto anglosassone, che non conosce la distinzione tra mandato con o senza rappresentanza. Ne consegue che non può essere esteso al caso in esame il principio di diretta imputazione al mandante degli effetti fiscali delle operazioni effettuate dal mandatario, affermato nella risoluzione 2 dicembre 2002, n. 377, che è strettamente legato alla disciplina codicistica italiana del mandato senza rappresentanza.

Da un punto di vista economico-imprenditoriale, inoltre, in base a quanto emerge dal contratto tra DoD e ALFA, non si può escludere del tutto che l'attivazione delle OMEGA comporti per ALFA l'assunzione di rischi economici.

In primo luogo, infatti, l'obbligo del governo americano di tenere indenne l'istante da ogni onere derivante dall'attività delle OMEGA non è pieno, ma è subordinato alla concreta disponibilità, da parte di DoD, di fondi sufficienti (cfr. sezione B1 del contratto).

Il contratto, inoltre, prevede una serie di ipotesi in cui il rimborso dei costi sostenuti da ALFA per il funzionamento delle OMEGA è meramente opzionale: tra queste, si segnalano la clausola 52.216-7, relativa all'approvazione

dei cd. costi “indiretti”; la clausola H-39, che legittima DoD a chiedere a ALFA di svolgere specifici compiti, ulteriori rispetto a quelli concordati nel contratto, dietro remunerazione (cd. *Cost-Plus-Award-Fee task order*); la clausola 52.248-1, che prevede che ALFA ha diritto ad una percentuale del risparmio conseguito da DoD, qualora questo derivi da una miglioria organizzativa proposta da ALFA medesima (*value engineering change proposal*); la clausola 52.229-8, che specifica che le imposte dalle quali il Governo degli Stati Uniti è esente in virtù di una normativa convenzionale o interna non costituiscono costi rimborsabili per BoA.

In sostanza, sebbene si debba riconoscere che le modalità essenziali di svolgimento dell’attività bancaria delle OMEGA siano determinate da DoD in maniera piuttosto stringente, l’esame del contratto evidenzia l’impossibilità di imputare direttamente a DoD tutta l’attività svolta presso le OMEGA. Questa conclusione, peraltro, è rafforzata anche dalla considerazione che il marchio utilizzato per lo svolgimento dell’attività (*Community Bank operated by Bank ALFA*.) deriva dall’accostamento di un marchio di proprietà di DoD (*Community Bank*) e del marchio dell’istante (*Bank ALFA*).

La possibilità di attribuire alle OMEGA la qualifica di stabile organizzazione di ALFA, peraltro, non è inficiata dall’esiguità – o, al limite, dall’assenza – di componenti reddituali riferibili all’attività delle ALFA.

Al riguardo, si osserva che, come risulta anche dal Commentario all’articolo 5, paragrafo 1, del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, la teoria per cui la stabile organizzazione deve avere carattere produttivo è senz’altro superata: nell’ambito di una impresa bene organizzata, infatti, “è sicuramente assiomatico assumere che ciascuna parte contribuisce alla produttività del tutto”.

Anche la giurisprudenza italiana ha recepito questo principio e ha affermato che una impresa capo-gruppo può, “per le esigenze più svariate, che possono consistere nella tutela dell’immagine mondiale del gruppo o nell’intento di assicurarsi una maggiore presenza sul mercato, mantenere proprie strutture

indipendenti, ivi comprese stabili organizzazioni, anche quando dalle stesse non conseguano ricavi in tempi brevi” (Cass., sent. 10062 del 17 maggio 2000).

Di conseguenza, si ritiene che la tesi dell’istante non possa essere accolta nella sua assolutezza e che, qualora non risulti configurabile una stabile organizzazione nella OMEGA, i redditi eventualmente derivanti dallo svolgimento, da parte delle OMEGA di attività bancaria saranno imponibili in Italia in capo alla succursale milanese della Bank ALFA, che, secondo quanto dichiarato dall’istante, è da ritenere stabile organizzazione. Detta imputazione avverrà nei limiti di cui all’articolo 7 della Convenzione e agli articoli 23, 151, 73, comma 1, lett. d), del TUIR.

Bank ALFA., in tal caso, sarà tenuta a rilevare contabilmente i dati relativi alle operazioni svolte dalle OMEGA, nonché ad adempiere ai relativi obblighi dichiarativi e sostanziali.

Va da sé che qualora, sulla base delle menzionate disposizioni, l’imputazione in esame non sia configurabile, resta ferma la tassazione in Italia dei redditi prodotti dalle OMEGA secondo le disposizioni generali di cui all’articolo 23 del TUIR.

Con riferimento al trattamento IVA delle operazioni effettuate dalle OMEGA, infine, si osserva che le condizioni di applicabilità del regime di non imponibilità sono disciplinate dall’articolo 72, comma 3, n. 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

La disposizione prevede che sono non imponibili le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate *"ai comandi militari degli Stati membri, ai quartieri militari internazionali ed agli organismi sussidiari, installati in esecuzione del trattato nord Atlantico, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, nonché all'amministrazione della difesa qualora agisca per conto dell'organizzazione istituita con il suddetto trattato"*.

Pertanto, e come chiarito anche con risoluzione 14 maggio 1994, n. 362, il beneficio di non imponibilità IVA è riconosciuto alle operazioni in favore degli

organi militari o sussidiari richiamati dalla norma, quando le stesse operazioni sono necessarie all'espletamento delle funzioni istituzionali dei suddetti enti.

Nel caso in esame, peraltro, non risultano verificate né le condizioni soggettive (riconcucibilità delle operazioni a DoD), né quelle oggettive (connessione funzionale tra le prestazioni delle OMEGA e le attività militari della NATO in Italia).

In conclusione, si ritiene che le operazioni riferibili alle OMEGA non possano beneficiare, in linea di principio, del regime di non imponibilità previsto dal citato articolo 72, comma 3, n. 2 del DPR 633/1972.

Le Direzioni Regionali e tutti gli Uffici vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

IL DIRETTORE CENTRALE
Vincenzo Busa