

# TaxNewsLetter

## 2006



N. 4

**IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:**

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE EMESSE NEI MESI DI LUGLIO - AGOSTO
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE PUBBLICATA NEI MESI DI LUGLIO E AGOSTO

## INDICE

PARTE PRIMA	4
IMPOSTE DIRETTE	4
I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	4
1) IMPOSTE SUI REDDITI – Contratto di agenzia – Articoli 1742 e seguenti del c.c. – Esercizio di competenza delle provvigioni percepite dagli agenti di commercio – Art. 109, comma 2, lett b) del TUIR - Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 12 luglio 2006 n. 91/E.	4
2) IRAP – Modifiche all’articolo 11 del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997 – Deduzione dalla base imponibile IRAP per incrementi occupazionali – Risposte a quesiti – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 12 luglio 2006, n. 26/E.	5
3) IMPOSTE SUI REDDITI – Istanza di interpello – Spese di ricerca e sviluppo – Art. 108, comma 2, del TUIR - Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 25 luglio 2006, n. 95/E.	6
4) IMPOSTE SUI REDDITI – Manovra correttiva - Primi chiarimenti - Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 4 agosto 2006 n. 28/E.	8
5) REDDITO DI IMPRESA – Deducibilità fiscale degli ammortamenti dei beni materiali strumentali nei settori dell’energia elettrica e del gas – Ris. Min. del 04 agosto 2006, n. 100/E	8
6) ACCERTAMENTO – Trattamento delle comunicazioni, delle dichiarazioni e delle definizioni presentate ai sensi degli articoli 7, 8, 9 e 14 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 e successive modificazioni ed integrazioni - Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 25 agosto 2006, n. 29/E	9
II. GIURISPRUDENZA	11
1) REDDITI D’IMPRESA – Inerenza ai singoli beni concessi in leasing. - Corte di Cassazione - Sentenza del 10 gennaio 2006, n. 17195 (depositata il 28 luglio 2006)	11
2) ACCERTAMENTO – Ammortamento di beni mobili ed immobili – Utilizzo di annotazioni a matita nel libro dei beni ammortizzabili – Esclusione di elusione di	

disposizioni tributarie - Corte di Cassazione - Sentenza del 09 febbraio 2006, n. 17220 (depositata il 28 luglio 2006).	12
<b>PARTE SECONDA</b>	<b>13</b>
<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>13</b>
<b>IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRECTE</b>	<b>13</b>
<b>I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI</b>	<b>13</b>
1) IMPOSTE INDIRECTE –Manovra correttiva – Primi chiarimenti - Agenzia delle Entrate – Circolari Ministeriali del 4 agosto 2006 n. 27 /E e 28/E.	13
<b>II. GIURISPRUDENZA</b>	<b>14</b>
1) IVA – Condizioni per la detrazione dell’imposta – Inerenza del bene acquistato all’attività di impresa – Il mancato inizio dell’attività non esclude il diritto al recupero dell’IVA - Corte di Cassazione - Sentenza del 30 maggio 2006, n. 17079 (depositata il 26 luglio 2006)	14
2) IVA – Territorialità dell’imposta in genere – Società estera e stabile organizzazione in Italia – Corte di Cassazione - Sentenza del 25 gennaio 2006, n. 10352 (depositata il 28 luglio 2006)	14

## ***PARTE PRIMA***

### ***IMPOSTE DIRETTE***

#### **I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI**

**1) IMPOSTE SUI REDDITI – Contratto di agenzia – Articoli 1742 e seguenti del c.c. – Esercizio di competenza delle provvigioni percepite dagli agenti di commercio – Art. 109, comma 2, lett b) del TUIR - Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 12 luglio 2006 n. 91/E.**

Con la presente Risoluzione l’Agenzia delle Entrate torna nuovamente sul tema della corretta individuazione dell’esercizio di competenza delle provvigioni attive e passive derivanti dalla stipula di un contratto di agenzia già affrontato con Risoluzione n. 115/E dell’8 agosto 2005.

In particolare, l’Amministrazione finanziaria muta il proprio orientamento con riferimento alla posizione del preponente rendendolo più coerente con la corretta interpretazione del principio di competenza e della correlazione tra costi e ricavi, mentre lascia invariato il proprio orientamento con riferimento alla posizione dell’agente.

Come già precisato dall’Agenzia nella Risoluzione n.115/E citata, l’individuazione dell’esercizio di competenza ai sensi dell’art. 109, comma 2, lett b), del TUIR non può prescindere dalle modifiche apportate alla disciplina civilistica del contratto di agenzia dal D. Lgs. n. 65/1999. Come noto, fiscalmente i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti alla data di ultimazione dei servizi la quale va individuata sulla base della disciplina codicistica specificamente prevista per ciascuna tipologia contrattuale.

Nella fattispecie in esame, pertanto, il servizio si considera ultimato alla data in cui si verifica la stipula del contratto concluso grazie all’intervento dell’agente (c.d. “contratto procurato” dall’agente ovvero il contratto concluso tra preponente e terzo).

L’attuale normativa civilistica, a differenza di quella previgente, non fa dipendere il diritto dell’agente alla provvigione dal buon fine dell’operazione. Tale diritto nasce completo e perfetto sin dal momento in cui il preponente ed il terzo concludono il contratto.

Pertanto, se l'obbligo dell'agente è quello di promuovere la conclusione del contratto, la sua opera deve considerarsi ultimata nell'istante in cui il contratto tra preponente e cliente finale viene stipulato e concluso; ulteriori accordi dilatori riguardanti il pagamento della provvigione all'agente non producono alcun effetto sul periodo di competenza, trattandosi questi ultimi di meri aspetti di natura finanziaria.

Ciò premesso, il periodo di competenza del ricavo dell'agente va individuato nel periodo d'imposta in cui le parti concludono il contratto, ferma restando la contemporanea sussistenza dei requisiti di certezza ed oggettiva determinabilità del componente positivo in assenza dei quali lo stesso sarebbe imputabile a successivi periodi di imposta.

Con riguardo invece all'esatta individuazione in capo al preponente del periodo di competenza delle provvigioni passive corrisposte nell'ambito di un contratto di agenzia, nel suo precedente orientamento l'Amministrazione finanziaria sosteneva che l'impresa preponente dovesse procedere alla deduzione di detto costo nell'esercizio di stipula del contratto promosso dall'agente stante la disciplina dettata dall'art. 109 del TUIR che vincola tanto la tassazione quanto la deducibilità al momento della conclusione della prestazione.

Come già anticipato tale orientamento è stato rivisto in quanto ritenuto poco coerente con la corretta interpretazione del principio della correlazione tra costi e ricavi strettamente connesso con il principio generale della competenza. In sostanza, la competenza dei ricavi influisce sulla competenza delle spese ad essi collegate. Pertanto, il corretto periodo di competenza dei componenti negativi va individuato alla luce di quello in cui vengono tassati i ricavi ottenuti attraverso la prestazione dell'agente. In altri termini, solo quando i predetti ricavi concorreranno alla formazione del reddito le correlative provvigioni saranno deducibili dal reddito del preponente in presenza ovviamente dei requisiti della certezza del costo e della sua oggettiva determinabilità.

In tal senso si era espressa l'Assonime con sua circolare n. 10 del 2006.

**2) IRAP – Modifiche all'articolo 11 del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997 – Deduzione dalla base imponibile IRAP per incrementi occupazionali – Risposte a quesiti – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 12 luglio 2006, n. 26/E.**

Con la presente Circolare, l'Amministrazione Finanziaria risponde ai numerosi quesiti pervenuti in tema di agevolazioni spettanti ai datori di lavoro a fronte di incrementi della base occupazionale di cui al comma 4-*quater* dell'art. 11 del D. Lgs. n. 446/1996 e successive modificazioni.

Nel seguito si riporta l'indice degli argomenti trattati nella Circolare al cui testo si rinvia per maggiori approfondimenti.

*1. Soggetti ammessi*

1.1. Imprese costituite nel corso del 2004 o successivamente al 31/12/2004.

*2. Requisiti per l'attribuzione della seduzione*

- 2.1 Trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato;
- 2.2 Neo-assunzioni che configurano mere sostituzioni di dipendenti;
- 2.3 Neo-assunto in aspettativa non retribuita al 31 dicembre;
- 2.4 Determinazione dell'incremento occupazionale in presenza di lavoratori part-time;

*3. Determinazione della deduzione spettante*

- 3.1 Costo del lavoro relativo a dipendenti il cui costo è già ammesso in deduzione;
- 3.2 Deducibilità dei contributi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro;
- 3.3 Accantonamenti per trattamento di fine rapporto;
- 3.4 Raggiungimento del limite massimo dei 20.000 euro in caso di assunzione in corso d'anno;
- 3.5 Raggiungimento del limite massimo dei 20.000 euro in caso di periodo d'imposta di durata superiore inferiore a 12 mesi;
- 3.6 Determinazione dell'incremento del costo del lavoro;
- 3.7 Determinazione dell'agevolazione per gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale;
- 3.8 Cumulabilità dell'agevolazione base

*4. Deduzione spettante nelle aree ammissibili alla deroga prevista dall'art. 87, paragrafo 3, lettera a) e c).*

- 4.1 Spettanza dell'agevolazione nel settore dei trasporti;
- 4.2 Criterio di applicazione dei limiti di utilizzo nelle aree ammesse alla deroga.

**3) IMPOSTE SUI REDDITI – Istanza di interpello – Spese di ricerca e sviluppo – Art. 108, comma 2, del TUIR - Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 25 luglio 2006, n. 95/E.**

Con la Risoluzione in oggetto l'Agenzia delle Entrate esprime il proprio orientamento in merito al corretto trattamento, ai fini IRES ed IRAP, dei costi di ricerca e sviluppo sostenute nel corso dell'esercizio in relazione a progetti iniziati ma non ancora ultimati e, quindi, non ancora disponibili per l'utilizzazione economica.

Come noto, in base a corretti principi contabili (vedi Pr. Cont. n. 24) i costi di ricerca e sviluppo strettamente inerenti a prodotti o processi produttivi in fase di realizzazione possono essere, previo consenso del collegio sindacale, capitalizzati ovvero iscritti in bilancio tra gli oneri di utilità pluriennale. Tali costi sono capitalizzabili ed ammortizzabili in quote costanti per un periodo massimo di cinque anni a partire dall'esercizio in cui il bene o il processo diviene disponibile per l'utilizzazione economica (vale a dire, a partire dall'esercizio in cui la commercializzazione dei prodotti ottenuti dai processi messi a punto grazie alla ricerca inizia a generare ricavi e, dunque, consente il recupero delle risorse impiegate in detta attività).

Da un punto di vista fiscale, l'art. 108, comma 1, del TUIR, consente la deduzione fiscale delle spese di ricerca e sviluppo, nell'esercizio di sostenimento oppure in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Il riferimento al periodo di sostenimento contenuto nella norma fiscale genera un disallineamento temporale rispetto alla normativa civilistica. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 152/E del 20 ottobre 2005, tale disallineamento non può essere gestito, mediante l'utilizzo del Quadro EC del Modello Unico. La stessa Agenzia, pertanto, precisa che a fronte di spese di ricerca e sviluppo legittimamente capitalizzate la deduzione fiscale delle stesse potrà avvenire esclusivamente nel periodo d'imposta in cui l'attività di ricerca giungerà a conclusione.

In altri termini, la deducibilità delle quote di ammortamento del costo potrà aver luogo se e quando l'attività di ricerca darà luogo ad un bene o processo disponibile per l'utilizzazione economica. In caso contrario, la perdita derivante dal mancato raggiungimento di un risultato economicamente apprezzabile sarà interamente deducibile nell'esercizio in cui si realizzerà, ai sensi dell'art. 101, comma 4, del TUIR.

Tale interpretazione che in sostanza fa dipendere la deduzione fiscale delle spese in commento dalla scelta operata in sede di bilancio è fortemente penalizzante per le imprese ed, in particolare, per quelle che adottano i principi contabili internazionali le quali sono obbligate, a determinate condizioni, a capitalizzare i costi di sviluppo (vedi IAS 38).

Prendendo atto di tale strutturale disallineamento temporale, l'art. 37, comma 45, del D.L. n. 223/2006 (convertito con modificazioni con L. n. 228/2006) ha inserito nell'art. 109, comma 4, lett b), del TUIR, le spese di ricerca e sviluppo per le quali è consentita a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 4 luglio 2006 (periodo di imposta 2007, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) la deduzione in via extra-contabile, senza imputazione del costo al Conto Economico e mediante l'utilizzo del Quadro EC della dichiarazione dei redditi.

**4) IMPOSTE SUI REDDITI – Manovra correttiva - Primi chiarimenti - Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 4 agosto 2006 n. 28/E.**

Le Circolare in oggetto contiene i primi chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate in merito alle disposizioni di carattere fiscale contenute nel D.L. n. 223/2006 (convertito con modificazioni dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006) con lo scopo di illustrarne il contenuto complessivo e di renderne più agevole la lettura.

Per una sintesi della normativa e degli orientamenti in epigrafe si fa rinvio alla nostra lettera informativa n. 2 del 5 settembre 2006.

**5) REDDITO DI IMPRESA – Deducibilità fiscale degli ammortamenti dei beni materiali strumentali nei settori dell’energia elettrica e del gas – Ris. Min. del 04 agosto 2006, n. 100/E**

Nella Risoluzione in epigrafe l’Agenzia delle Entrate fornisce ulteriori chiarimenti concernenti la corretta interpretazione dell’art. 11-*quater* della L. 2 dicembre 2005, n. 248 recante nuove disposizioni per la deducibilità fiscale degli ammortamento di beni materiali strumentali nei settori dell’energia elettrica e del gas (già contenute nell’art. 2 del D.L. n. 211/2005 non convertito).

Sull’argomento la predetta Agenzia ha già fornito approfondimenti con Circolare n. 50/E del 28 novembre 2005.

La disposizione citata stabilisce un nuovo regime per la deducibilità fiscale delle quote di ammortamento del costo di beni strumentali per l’esercizio delle seguenti attività:

- attività di distribuzione e trasporto di gas naturale di cui all’art. 2, comma 1, lett n) del D.Lgs. 164/2000 di attuazione alla direttiva 98/30/CE;
- attività di distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale dell’energia elettrica di cui all’art. 2, commi 14 e 20 del D.Lgs. n. 79/1999 di attuazione alla direttiva n. 98/30/CE;

In particolare, è previsto che le quote di ammortamento del costo dei beni in commento “*sono deducibili in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per le rispettive vite utili così come determinate ai fini tariffari dall’Autorità per l’energia elettrica ed il gas*”.

Pertanto, nel settore dell'energia elettrica e del gas il nuovo regime fiscale degli ammortamenti tende a prolungare la durata del processo di ammortamento.

L'Amministrazione finanziaria precisa che il nuovo regime trova applicazione nei confronti di tutti i soggetti operanti nel settore dell'energia e del gas compresi quelli esercenti attività di distribuzione e di gestione delle reti nel rispetto delle regole e delle definizioni contenute nelle rispettive norme di settore, e che effettuano gli ammortamenti sui beni materiali strumentali per l'esercizio delle specifiche attività.

**6) ACCERTAMENTO – Trattamento delle comunicazioni, delle dichiarazioni e delle definizioni presentate ai sensi degli articoli 7, 8, 9 e 14 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 e successive modificazioni ed integrazioni - Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 25 agosto 2006, n. 29/E**

La legge finanziaria per il 2003 agli articoli 7, 8, 9 e 14 disciplinava le seguenti sanatorie fiscali:

- definizione automatica dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo;
- integrazione degli imponibili per gli anni pregressi;
- definizione automatica per gli anni pregressi;
- regolarizzazione delle scritture contabili.

La citata legge prevedeva altresì che la cifra complessivamente dovuta, data dalla somma delle maggiori imposte calcolate e degli importi fissi, poteva essere versata a rate qualora superiore a 3.000 euro per le persone fisiche ed a 6.000 euro per gli altri soggetti. La parte eccedente tali limiti potevano essere versate in due rate di uguale importo, maggiorate degli interessi legali.

Nella Circolare in commento, l'Agenzia delle Entrate ripercorrendo le scadenze dei versamenti rateali rende noto che gli uffici procederanno all'iscrizione a ruolo delle eventuali rate mancanti o delle differenze dovute, per ritardi o versamenti insufficienti.

In particolare, con riferimento alle rate mancanti, le iscrizioni a ruolo avverranno entro il 31 dicembre 2008. In presenza di rate incomplete o inesatte verranno iscritte a ruolo l'imposta e gli interessi legali non versati. In tal caso, la sanzione è calcolata sull'importo complessivamente non versato. Inoltre, dalla data in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato verranno calcolati altri interessi al tasso legale sull'intero importo non versato.

Con riferimento ai versamenti effettuati in ritardo, dopo trenta giorni, verrà iscritta a ruolo la sanzione del 30% dell'intero importo mentre i versamenti effettuati entro trenta giorni la sanzione è ridotta alla metà.

## II. GIURISPRUDENZA

### 1) **REDDITI D'IMPRESA – Inerenza ai singoli beni concessi in leasing. - Corte di Cassazione - Sentenza del 10 gennaio 2006, n. 17195 (depositata il 28 luglio 2006)**

La sentenza in oggetto concerne il regime della detrazione delle spese relative ai beni concessi in leasing a terzi, ai fini del calcolo del reddito imponibile.

La suprema Corte, dopo aver richiamato le disposizioni tributarie che sanciscono rigidamente le regole per l'individuazione dell'esercizio di competenza e dell'inerenza (o meno) delle spese dei singoli beni utilizzati per la produzione, sostiene che il contribuente deve individuare a quale specifico bene ciascuna spesa faccia riferimento al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria e/o al giudice di verificare se tale spesa non sia stata trasferita sul concessionario.

Ciò in quanto nell'ipotesi di leasing cosiddetto traslativo, il bene concesso in leasing a terzi appartiene al concedente sino al momento in cui viene esercitato il diritto di riscatto da parte del terzo. Di conseguenza, deve essere mantenuta distinta l'afferenza soggettiva del costo con la trasferibilità (o trasferimento) del carico economico dello stesso sul terzo utilizzatore; per effetto della proprietà del bene alla società concedente sino al trasferimento della proprietà del bene all'utilizzatore (esercizio del riscatto), tutti i costi recuperati, sia relativi all'acquisizione che alla commercializzazione, vanno considerati costi afferenti al bene specifico per il quale sono stati sostenuti, e, quindi, poiché costituiscono spese proprie di ciascun bene vanno considerate quali "oneri di diretta imputazione".

**2) ACCERTAMENTO – Ammortamento di beni mobili ed immobili – Utilizzo di annotazioni a matita nel libro dei beni ammortizzabili – Esclusione di elusione di disposizioni tributarie - Corte di Cassazione - Sentenza del 09 febbraio 2006, n. 17220 (depositata il 28 luglio 2006).**

Nella sentenza in oggetto la Suprema Corte ha ritenuto ammissibile la deduzione di quote di ammortamento di beni mobili ed immobili riportati con scritturazione a matita sul libro dei beni ammortizzabili.

Nella fattispecie concreta esaminata, la Corte di Cassazione pur condividendo la posizione dell'Amministrazione finanziaria per cui la scrittura a matita costituisce, in linea di principio, violazione delle disposizioni concernenti la corretta tenuta delle scritture contabili (art. 22, del D.P.R. n. 600/1973 e 2219 del c.c.) non ritiene possa configurarsi alcuna effettiva possibilità di elusione delle norme fiscali, risultando la posta oggetto di contestazione correttamente imputata a conto economico.

## ***PARTE SECONDA***

### ***IMPOSTE DIRETTE***

### ***IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE***

#### **I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI**

##### **1) IMPOSTE INDIRETTE –Manovra correttiva – Primi chiarimenti - Agenzia delle Entrate – Circolari Ministeriali del 4 agosto 2006 n. 27 /E e 28/E.**

Le Circolari in oggetto contengono i primi chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate in merito alle disposizioni di carattere fiscale contenute nel D.L. n. 223/2006 (convertito con modificazioni dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006) con lo scopo di illustrarne il contenuto complessivo e di renderne più agevole la lettura.

Per approfondimenti si rinvia al testo delle Circolari nonché alla nostra lettera informativa n. 2 del 5 settembre 2006.

## II. GIURISPRUDENZA

### 1) **IVA – Condizioni per la detrazione dell'imposta – Inerenza del bene acquistato all'attività di impresa – Il mancato inizio dell'attività non esclude il diritto al recupero dell'IVA - Corte di Cassazione - Sentenza del 30 maggio 2006, n. 17079 (depositata il 26 luglio 2006)**

La sentenza in oggetto affronta il tema dell'inerenza all'esercizio dell'attività d'impresa delle operazioni di acquisto di beni e servizi effettuati durante la fase propedeutica di organizzazione dell'impresa ai fini della detraibilità dell'IVA.

In particolare, la Suprema Corte ha sostenuto che il mancato esercizio nel periodo di riferimento di operazioni riconducibili all'attività caratteristica dell'impresa non è in se sufficiente ad escludere la finalità imprenditoriale degli acquisti comunque posti in essere. Ciò in quanto l'impresa viene ad esistenza "*fin dal momento in cui inizia ad acquistare ed organizzare i fattori produttivi*". In altri termini, il periodo di organizzazione iniziale è propedeutica al raggiungimento dello scopo sociale e, pertanto, non può essere considerata estranea agli scopi aziendali.

Tuttavia, in tal caso, il recupero, da parte del contribuente/imprenditore, dell'IVA pagata su detti acquisti implica per quest'ultimo l'onere di provare che l'acquisizione di beni e servizi attuata in concreto sia coerente con tale finalità organizzativa e quindi inerente, anche se indirettamente, agli scopi aziendali.

### 2) **IVA – Territorialità dell'imposta in genere – Società estera e stabile organizzazione in Italia – Corte di Cassazione - Sentenza del 25 gennaio 2006, n. 10352 (depositata il 28 luglio 2006)**

Nella sentenza in commento, la Corte di Cassazione affronta ancora una volta una fattispecie che implica chiarimenti in ordine alla nozione di stabile organizzazione in Italia di società estera.

Come già sostenuto in precedenti sentenze (vedi sentenze del 25 maggio 2002, n. 7689, e del 6 dicembre 2002, n. 17373, la Suprema Corte ribadisce che:

- la nozione di stabile organizzazione deve essere desunta dall'art. 5 del Modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo Commentario, integrata con i requisiti di "centro di attività stabile". In altri termini, la stabile organizzazione è una struttura,

con o senza personalità giuridica, dotata di risorse materiali ed umane, alla quale, la società straniera, affida, anche solo di fatto, la cura di affari e non di attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario (ad esempio consulenze o fornitura di know-how);

- la prova dello svolgimento di affari da parte del soggetto nazionale può essere desunta oltre che dagli elementi desunti dal predetto art. 5 anche da elementi indiziari quali, ad esempio, l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione alle trattative o alla stipulazione di contratti, anche a prescindere dal conferimento di poteri di rappresentanza.

In merito, a quest'ultimo, punto, la Corte di Cassazione precisa, altresì, che non è possibile attribuire alcuna rilevanza decisiva alla recente modifica apportata all'art. 5 per la quale la partecipazione della struttura sussidiaria alle trattative contrattuali nell'interesse della società straniera non può costituire l'unico elemento per affermare che tale struttura costituisca una stabile organizzazione della società straniera.

Ciò almeno per un duplice ordine di ragioni: (i) il Commentario ha al più valore di raccomandazione diretta ai Paesi aderenti all'OCSE e, non di fonte normativa; (ii) la modifica di cui sopra è stata oggetto di espressa riserva da parte del Governo italiano secondo la quale *“nell'interpretazione del Modello di convenzione, l'Italia non può disattendere quella data dai propri giudici nazionali”*.