

在意大利的常设机构

Dr Alexander Ressos, TEP
Attorney-at-Law (Switzerland), Solicitor (Hong Kong),
Solicitor (England & Wales)

TUIR 第 162 条于 2017 年修订，以落实 BEPS 建议。非居民企业如果通过在意大利的固定营业场所（包括管理场所、分支机构或办事处）开展业务，即在意大利构成常设机构。如果代表其行事的人经常性地订立合同，或经常性地在企业未经实质性修改即例行订立的合同的订立过程中发挥主要作用，该企业同样构成常设机构。独立代理人除外。2017 年的修订还针对准备性和辅助性活动引入了反拆分规则，并增加了关于在意大利存在重大且持续经济存在的规定。¹1976 年瑞士—意大利双重征税协定采用的是较旧、较窄的非独立代理人定义，要求代理人有权以企业名义订立合同。协定定义在对纳税人更为有利时优先于国内法适用。²

对于与意大利有联系的提契诺州公司而言，常设机构风险产生于一些典型情形。居住在意大利、在家庭办公室或米兰的集团办公场所与意大利或国际客户进行谈判的销售经理，可能构成固定营业场所或非独立代理人。主要在意大利工作的董事会成员或高级管理人员可能形成管理场所。瑞士公司在意大利用于存放自有存货的仓库可能构成固定营业场所，除非其活动纯属准备性或辅助性。提契诺州公司中大量的 *frontalieri*（跨境通勤工作者）本身并不构成常设机构，因为他们在瑞士工作。然而，2020 年以后远程办公的普及使得员工实际在何处开展工作这一问题变得更加敏感。根据瑞士与意大利主管当局 2023 年 11 月 28 日达成的相互协商协议，

在意大利的常设机构

frontalieri 可以在其居住国居家办公，时间最多可达其工作时间的 25%，而不丧失跨境工作者身份。这一规则涉及的是雇员的税收问题，并未解决雇主是否构成常设机构的问题。³

1 Esterovestizione 与新的居民身份规则

第三条攻击路线影响最为深远。根据意大利税法，形式上在境外设立、实际上从意大利进行管理公司，属于 *esterovestizione*（字面意思为“披上外国外衣”）的情形。此类公司作为意大利居民就其全球所得纳税。经 2023 年 12 月 27 日第 209 号立法令改革后，TUIR 第 73 条第 3 款规定，如果公司在纳税期间的大部分时间内其注册地、实际管理机构所在地或主要日常管理地位于意大利，则视为意大利居民。实际管理机构所在地被定义为持续、协调地作出涉及公司整体的战略决策之地，日常管理则被定义为持续、协调地实施日常管理行为。新规则自 2024 年 1 月 1 日开始的纳税期间起适用。⁴TUIR 第 73 条第 5-bis 款还规定了一项可反驳的意大利居民身份推定，适用于控制意大利公司、且本身由意大利居民控制或由主要由意大利居民组成的董事会管理的外国公司。⁵主要日常管理地这一标准是新的，对提契诺州尤为重要。一家提契诺州公司可能在卢加诺的董事会会议上作出战略决策，而其日常运营却由从科莫通勤或在瓦雷泽远程办公的经理人员负责。按照新规则的措辞，这样的公司可能被视为意大利居民。双重征税协定载有一项加比规则，在双重居民身份情况下优先考虑实际管理机构所在地。然而，意大利当局和法院对实际管理机构所在地采取事实性解释，并密切关注经理人员实际在何处工作。⁶该规则还影响迁居提契诺州但保留其意大利公司的意大利企业家，这一情形在 H.II 章中讨论。

要点。与意大利有联系的提契诺州分销或贸易公司必须要在三条战线上捍卫其利润：从意大利采购的独立交易价格（TUIR 第 110 条第 7 款）、不在意大利构成常设机构（TUIR 第 162 条和瑞士一意

大利双重征税协定第 5 条），以及针对意大利 *esterovestizione* 规则维护其瑞士居民身份（经 D.Lgs. 209/2023 修订、自 2024 年起生效的 TUIR 第 73 条第 3 款和第 5-bis 款）。决策在何处作出以及由谁作出，这同一组事实决定了全部三个问题。

2 注释

1. TUIR，第 162 条第 2 款 f-bis 项、第 4-bis 款、第 5 款、第 6 款和第 7 款，现行文本，Brocardi.it（同上）。
2. 瑞士—意大利双重征税协定（同上），第 5 条第 4 款（有权以企业名义订立合同的人）和第 5 条第 5 款（经纪人、一般佣金代理人或其他独立代理人），<https://www.droit-bilingue.ch/de-it/0.6/0.67/0.672.945.41-5-8.html>。与意大利的协定属于 BEPS 公约所涵盖的十二项瑞士协定之一：国际金融事务国务秘书处（SIF），“BEPS Convention”，<https://www.sif.admin.ch/en/beps-convention>。此处引用的合并文本未纳入该公约所作的修改。另见 H.III 章。
3. 瑞士与意大利主管当局之间的 *Accordo amichevole*，伯尔尼和罗马，2023 年 11 月 28 日，<https://www.estv.admin.ch/dam/it/sd-web/QG--v7dPRKF3/int-laender-it-dba-aa-2024-it.pdf>（居家办公最多可达工作时间的 25% 而不丧失跨境工作者身份，自 2024 年 1 月 1 日起适用，最迟至 2025 年 12 月 31 日，有待修订 2020 年 12 月 23 日协定的议定书出台）。另见 H.I 章。
4. Marco Bargagli， “In vigore nuove disposizioni in materia di residenza fiscale delle società”，EC News（2024 年 1 月 19 日），<https://www.ecnews.it/fiscale/fisco-e-patrimonio/fisco-internazionale/in- vigore-nuove-disposizioni-in-materia-di-residenza-fiscale-delle-societa/>。

在意大利的常设机构

5. Bargagli（同上）；TUIR，第 73 条第 5-bis 款，Brocardi.it，<https://www.brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-ii/capo-i/art73.html>（经第 209/2023 号立法令修订的第 3 款和第 5-bis 款）。
6. 瑞士—意大利双重征税协定（同上），第 4 条第 3 款（“Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung”；“sede della sua direzione effettiva”），<https://www.droit-bilingue.ch/de-it/0.6/0.67/0.672.945.41-4-7.html>。关于意大利最高法院对实际管理机构所在地采取的事实性认定方法，见 H.II 章。

仅供一般参考。本文不构成法律或税务意见，不能替代针对个案的专业意见，亦不建立律师与客户关系。本文反映截至 2026 年 9 月的法律状况。

在线版本：cn.helveticaregister.com/lugano-the-permanent-establishment-in-italy