

在意大利的常設機構

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

TUIR 第 162 條於 2017 年修訂，以落實 BEPS 建議。非居民企業如果通過在意大利的固定營業場所（包括管理場所、分支機構或辦事處）開展業務，即在意大利構成常設機構。如果代表其行事的人經常性地訂立合同，或經常性地在企業未經實質性修改即例行訂立的合同的訂立過程中發揮主要作用，該企業同樣構成常設機構。獨立代理人除外。2017 年的修訂還針對準備性和輔助性活動引入了反拆分規則，並增加了關於在意大利存在重大且持續經濟存在的規定。¹1976 年瑞士—意大利雙重徵稅協定採用的是較舊、較窄的非獨立代理人定義，要求代理人有權以企業名義訂立合同。協定定義在對納稅人更為有利時優先於國內法適用。²

對於與意大利有聯繫的提契諾州公司而言，常設機構風險產生於一些典型情形。居住在意大利、在家庭辦公室或米蘭的集團辦公場所與意大利或國際客戶進行談判的銷售經理，可能構成固定營業場所或非獨立代理人。主要在意大利工作的董事會成員或高級管理人員可能形成管理場所。瑞士公司在意大利用於存放自有存貨的倉庫可能構成固定營業場所，除非其活動純屬準備性或輔助性。提契諾州公司中大量的 *frontalieri*（跨境通勤工作者）本身並不構成常設機構，因為他們在瑞士工作。然而，2020 年以後遠程辦公的普及使得員工實際在何處開展工作這一問題變得更加敏感。根據瑞士與意大利主管當局 2023 年 11 月 28 日達成的相互協商協議，

frontalieri 可以在其居住國居家辦公，時間最多可達其工作時間的 25%，而不喪失跨境工作者身份。這一規則涉及的是僱員的稅收問題，並未解決僱主是否構成常設機構的問題。³

1 Esterovestizione 與新的居民身份規則

第三條攻擊路線影響最為深遠。根據意大利稅法，形式上在境外設立、實際上從意大利進行管理的公司，屬於 *esterovestizione*（字面意思為“披上外國外衣”）的情形。此類公司作為意大利居民就其全球所得納稅。經 2023 年 12 月 27 日第 209 號立法令改革後，TUIR 第 73 條第 3 款規定，如果公司在納稅期間的大部分時間內其註冊地、實際管理機構所在地或主要日常管理地位於意大利，則視為意大利居民。實際管理機構所在地被定義為持續、協調地作出涉及公司整體的戰略決策之地，日常管理則被定義為持續、協調地實施日常管理行為。新規則自 2024 年 1 月 1 日開始的納稅期間起適用。⁴TUIR 第 73 條第 5-bis 款還規定了一項可反駁的意大利居民身份推定，適用於控制意大利公司、且本身由意大利居民控制或由主要由意大利居民組成的董事會管理的外國公司。⁵主要日常管理地這一標準是新的，對提契諾州尤為重要。一家提契諾州公司可能在盧加諾的董事會會議上作出戰略決策，而其日常運營卻由從科莫通勤或在瓦雷澤遠程辦公的經理人員負責。按照新規則的措辭，這樣的公司可能被視為意大利居民。雙重徵稅協定載有一項加比規則，在雙重居民身份情況下優先考慮實際管理機構所在地。然而，意大利當局和法院對實際管理機構所在地採取事實性解釋，並密切關注經理人員實際在何處工作。⁶該規則還影響遷居提契諾州但保留其意大利公司的意大利企業家，這一情形在 H.II 章中討論。

要點。與意大利有聯繫的提契諾州分銷或貿易公司必須在三條戰線上捍衛其利潤：從意大利採購的獨立交易價格（TUIR 第 110 條第 7 款）、不在意大利構成常設機構（TUIR 第 162 條和瑞士一意

大利雙重徵稅協定第 5 條），以及針對意大利 *esterovestizione* 規則維護其瑞士居民身份（經 D.Lgs. 209/2023 修訂、自 2024 年起生效的 TUIR 第 73 條第 3 款和第 5-bis 款）。決策在何處作出以及由誰作出，這同一組事實決定了全部三個問題。

2 註釋

1. TUIR，第 162 條第 2 款 f-bis 項、第 4-bis 款、第 5 款、第 6 款和第 7 款，現行文本，Brocardi.it（同上）。
2. 瑞士—意大利雙重徵稅協定（同上），第 5 條第 4 款（有權以企業名義訂立合同的人）和第 5 條第 5 款（經紀人、一般佣金代理人或其他獨立代理人），<https://www.droit-bilingue.ch/de-it/0.6/0.67/0.672.945.41-5-8.html>。與意大利的協定屬於 BEPS 公約所涵蓋的十二項瑞士協定之一：國際金融事務國務秘書處（SIF），“BEPS Convention”，<https://www.sif.admin.ch/en/beps-convention>。此處引用的合併文本未納入該公約所作的修改。另見 H.III 章。
3. 瑞士與意大利主管當局之間的 *Accordo amichevole*，伯爾尼和羅馬，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>（居家辦公最多可達工作時間的 25% 而不喪失跨境工作者身份，自 2024 年 1 月 1 日起適用，最遲至 2025 年 12 月 31 日，有待修訂 2020 年 12 月 23 日協定的議定書出台）。另見 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/>。

在意大利的常設機構

5. Bargagli（同上）；TUIR，第 73 條第 5-bis 款，Brocardi.it，<https://www.brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-ii/capo-i/art73.html>（經第 209/2023 號立法令修訂的第 3 款和第 5-bis 款）。
6. 瑞士－意大利雙重徵稅協定（同上），第 4 條第 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>。關於意大利最高法院對實際管理機構所在地採取的事實性認定方法，見 H.II 章。

僅供一般參考。本文不構成法律或稅務意見，不能取代針對個別情況的專業意見，亦不建立律師與客戶關係。本文反映截至 2026 年 9 月的法律狀況。

網上版本：hk.helveticaregister.com/lugano-the-permanent-establishment-in-italy