

Stabile organizzazione: nel nuovo modello OCSE l'anti-fragmentation rule

Antonella Della Rovere - Francesca Pecorari - Crowe Valente / Valente Associati GEB Partners

Nel nuovo Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, pubblicato dall'OCSE, viene introdotta l'anti-fragmentation rule, in base alla quale - nel caso di svolgimento di più attività da parte di una o più imprese tra loro collegate in uno Stato - sussiste una stabile organizzazione se le diverse attività sono tra loro complementari, fatto salvo il caso in cui le attività, unitariamente considerate, abbiano carattere preparatorio o ausiliario. La modifica ha interessato l'art. 5 del modello, in tema di "Permanent establishment", in attuazione delle indicazioni fornite nel Final Report all'Action 7 del Rapporto BEPS, finalizzato alla prevenzione dell'elusione artificiosa della qualifica di stabile organizzazione.

In tema di **stabile organizzazione**, l'aggiornamento 2017 del **Modello di Convenzione OCSE** recepisce le novità introdotte dal documento "**Action 7: 2015 Final Report**" del BEPS Action Plan, inerente la prevenzione e il contrasto dell'indebito trasferimento di materia imponibile da uno Stato ad un altro attraverso l'utilizzo artificioso della qualifica di stabile organizzazione.

Le modifiche al Modello si pongono in linea con quanto previsto dalla Convenzione multilaterale, in relazione alla quale in data 7 giugno 2017 si è svolta a Parigi la cerimonia ufficiale per la sottoscrizione, ed il cui obiettivo è quello di implementare le misure di contrasto all'elusione fiscale internazionale e al trasferimento di utili verso Paesi caratterizzati da una fiscalità vantaggiosa.

Leggi anche Elusione ed evasione fiscale: arriva il nuovo modello di Convenzione OCSE

In particolare, lo strumento multilaterale, specificamente individuato dall'Action 15 ("A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS"), intende dare rapida attuazione alle misure previste nell'ambito del progetto BEPS.

Tale strumento si affianca alle convenzioni bilaterali vigenti e, in caso di clausole convenzionali non compatibili con le misure BEPS, trova applicazione senza che sia necessario ricorrere a specifici accordi di modifica delle convenzioni in questione.

Rilevanti, ai fini dell'aggiornamento in tema di stabile organizzazione, risultano le previsioni dell'OCSE contenute nel "Public Discussion Draft on Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments" del 22 giugno 2017, il quale fornisce ulteriori linee guida sulla determinazione e l'attribuzione del reddito alle stabili organizzazioni tenendo conto anche dei lavori svolti nell'ambito dell'Action 7 ("Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status") del BEPS Action Plan.

Le modifiche all'art. 5 del Modello si sostanziano nell'introduzione della cd. "**anti-fragmentation rule**", in base alla quale, nel caso di svolgimento di più attività da parte di una o più imprese tra loro collegate in un determinato Stato, sussiste una stabile organizzazione se le diverse attività sono tra loro complementari, fatto salvo il caso in cui tali attività, unitariamente considerate, abbiano carattere preparatorio o ausiliario.

Sono poi riviste le regole di sussistenza o meno di una **stabile organizzazione personale**, attraverso la revisione delle nozioni di "agente dipendente" e "agente indipendente".

Tra le **modifiche sostanziali** del Commentario all'art. 5 si cita la previsione secondo la quale l'attribuzione del numero di partita IVA nello Stato estero non costituisce di per sé elemento

rilevante per la configurazione della stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi.

Anti-fragmentation rule

Nell'aggiornamento 2017 del Modello, viene inserito nell'art. 5 il paragrafo 4.1 inerente l'introduzione di una clausola volta al **contrasto della frammentazione delle attività** (cd. "anti-fragmentation rule") e finalizzata alla prevenzione dell'elusione artificiosa dello *status* di stabile organizzazione.

Secondo tale clausola, nel caso di svolgimento di più attività da parte di una o più imprese tra loro collegate in un determinato Stato, sussiste una stabile organizzazione se le diverse attività sono complementari ("complementary functions") e connesse ("cohesive business operations") tra di loro, fatto salvo il caso in cui l'insieme delle attività, unitariamente considerate, abbia **carattere preparatorio o ausiliario**.

La natura preparatoria e/o ausiliaria delle attività viene valutata tenendo conto delle funzioni svolte dalla stessa impresa non residente e da altra impresa ad essa "closely related".

Al riguardo, il Commentario al Modello OCSE, al paragrafo 60, chiarisce che un'attività, per potersi definire ausiliaria o preparatoria, deve distinguersi da quelle che costituiscono "essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole".

Nello specifico, deve trattarsi di un'attività svolta in un periodo relativamente breve ("during a relatively short period") e tale lasso temporale è da valutarsi in relazione alla natura delle attività principali esercitate dall'impresa.

Diversamente, un'attività si qualifica come ausiliaria quando essa viene svolta a supporto ("carried on to support") del business principale dell'impresa senza richiedere, di norma, l'utilizzo di significativi asset e dipendenti.

Stabile organizzazione personale: agente dipendente

Per quanto riguarda le previsioni inerenti la sussistenza o meno di una stabile organizzazione personale, nel nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, sono state riscritte le nozioni di "**agente dipendente**" e di "**agente indipendente**".

In particolare, in modo analogo a quanto previsto dall'art. 12 della Convenzione Multilaterale OCSE rubricato "Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies", l'art. 5, paragrafo 5 del Modello OCSE in materia di "agente dipendente" prevede sostanziali update rispetto alla versione del 2014.

Nello specifico, viene attribuita rilevanza alle ipotesi in cui una persona opera per conto di un'impresa e nell'esercizio della propria attività:

- stipula abitualmente contratti; ovvero
- ricopre abitualmente il ruolo principale che conduce alla stipula dei medesimi contratti;
- conclude i contratti in via abitudinaria ("**routinely**") senza modifica sostanziale da parte dell'impresa.

Per ciò che concerne, invece, le caratteristiche dei contratti stipulati, gli stessi rilevano ai fini della configurazione di una stabile organizzazione personale ove:

- siano stipulati a nome dell'impresa ("in the name of the enterprise; or");
- abbiano ad oggetto il trasferimento della proprietà, o la concessione di un diritto di utilizzo, di beni posseduti da tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare ("for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use; or");

- riguardino la prestazione di servizi da parte di tale impresa, (“for the provision of services by that enterprise”).

Qualora ricorrano i requisiti sopra menzionati, potrà configurarsi una stabile organizzazione personale in relazione a tutte le attività che la persona esercita per l’impresa.

Come evidenziato nel paragrafo 98 del **Commentario**, il **requisito dell’abitudine** (“habitually”) nella stipula di contratti senza modifica sostanziale da parte dell’impresa riflette il principio su cui si fonda l’art. 5 del Modello di Convenzione secondo il quale, al fine di poter configurare una stabile organizzazione, è necessario che la presenza dell’impresa in uno Stato Contraente non sia meramente transitoria così da poter individuare in detto Stato una “taxable presence”.

Inoltre, viene specificato come il **requisito dell’abitudine** debba essere valutato tenendo conto della natura dei contratti stipulati e dell’attività d’impresa esercitata dalla casa madre.

In ultima analisi, la nozione di agente dipendente è delineata attribuendo rilievo agli **aspetti sostanziali** relativi al **rapporto che intercorre con la casa madre**.

Ne deriva che la figura dell’agente dipendente si identifica non solo con l’intermediario che conclude abitualmente contratti ma anche con colui (ed in ciò risiede la **novità** apportata dall’aggiornamento del citato art. 5) che ha un **ruolo determinante nel portare a conclusione i contratti**, in modo tale che la casa madre li possa sottoscrivere senza modificazioni sostanziali.

Stabile organizzazione personale: agente indipendente

Ulteriori novità si evincono dai paragrafi 6 ed 8 dell’art. 5 del Modello e dai paragrafi 102 e ss. del Commentario al medesimo articolo.

Nello specifico, il suddetto paragrafo 6 prevede che il paragrafo 5 sopra descritto (recante la definizione di agente dipendente) non trova applicazione nel caso in cui vi sia un soggetto dotato di indipendenza giuridica ed economica che conclude contratti nell’ambito della propria ordinaria attività (“ordinary course of the business”), ricorrendo, in tale ipotesi, la figura dell’agente indipendente.

Al riguardo, l’indipendenza viene esclusa nel caso in cui l’agente risulti legato alla casa madre da un rapporto di controllo, da valutarsi secondo criteri fattuali e che si presume comunque esistere in presenza di una partecipazione superiore al 50%.

Il paragrafo 106 del Commentario all’art. 5 chiarisce che l’agente indipendente:

- è generalmente responsabile nei confronti della casa madre (“principal”) per ciò che concerne i risultati della propria attività;
- non è sottoposto ad un significativo controllo da parte della casa madre per quanto riguarda le modalità di svolgimento dell’attività.

Un possibile **indice di indipendenza** dell’agente viene rinvenuto nella circostanza che la casa madre (“principal”) faccia affidamento, nel suo rapporto con l’agente, sulle specifiche competenze e/o conoscenze di questo ultimo.

Un ulteriore indicatore di indipendenza, ai sensi del paragrafo 109 del Commentario, è costituito dal numero di principal rappresentati dall’agente. Lo *status* di agente indipendente risulta infatti essere meno probabile se le attività svolte dall’agente sono rivolte interamente o, comunque, almeno in misura prevalente, ad una sola impresa per un lungo lasso temporale.

Il Commentario evidenzia come, al fine di poter qualificare un soggetto come agente indipendente, sia comunque necessario tenere in considerazione tutti i fatti e le circostanze rilevanti nel caso di specie, valutando se le attività svolte dall’agente, avvalendosi delle proprie capacità e conoscenze imprenditoriali, costituiscono un **business autonomo** che comporta una serie di rischi associati ad un compenso.

Il paragrafo 8 dell'art. 5 stabilisce che una persona o un'impresa è "strettamente connessa ad un'impresa" ("closely related to an enterprise") se, avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze rilevanti del caso, una parte esercita sull'altra il controllo o entrambe le parti sono controllate dalla medesima persona o impresa.

In ogni caso, una persona o un'impresa è considerata "**strettamente connessa ad un'impresa**" se una delle parti coinvolte possiede, sia direttamente che indirettamente, più del 50% della partecipazione nell'altra o nel caso in cui un soggetto terzo, sia esso persona fisica o società, possieda direttamente e/o indirettamente più del 50% della partecipazione in entrambe le entità.