

Stabile organizzazione: profili di novità in ambito OCSE e nazionale

di **Antonella Della Rovere** e **Francesca Pecorari**

L'approfondimento

La modifica all'art. 162 del T.U.I.R. in tema di stabile organizzazione attuata dalla Legge di bilancio 2018 muove dall'esigenza di adeguare l'ordinamento giuridico interno a quanto previsto a livello internazionale. In particolare, la citata novità normativa si pone in linea con quanto stabilito dalla Convenzione Multilaterale e dall'art. 5 del nuovo Modello di Convenzione OCSE pubblicato il 18 dicembre 2017.

Con la pubblicazione in data 18 dicembre 2017 del nuovo Modello di Convenzione OCSE sono state introdotte rilevanti novità alla disciplina sulla S.O. le quali risultano coerenti con gli sviluppi che si sono registrati a livello internazionale in tema di contrasto all'elusione e all'evasione fiscale¹.

Le modifiche alla disciplina sulla S.O. di cui all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE recepiscono quanto previsto dalla "Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting" il cui obiettivo è quello di contrastare il trasferimento di utili verso Paesi caratterizzati da una fiscalità vantaggiosa².

In tale contesto di riferimento, l'OCSE ha pubblicato il 22 marzo 2018 il Rapporto "Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments" relativo all'attribuzione e determinazione dei redditi delle S.O.

In particolare, il citato documento tiene conto delle nuove figure di S.O., materiale e personale, come delineate dal Modello di Convenzione OCSE 2017, il quale, a sua volta, si pone in linea con l'"Action 7: 2015 Final Report" del BEPS Action Plan sulla prevenzione ed il contrasto al trasferimento di materia imponibile da uno Stato ad un altro attraverso l'utilizzo artificioso dello status di S.O.

Gli sviluppi che si sono registrati a livello internazionale sul tema sono stati recepiti

Antonella Della Rovere - Crowe Valente/Valente Associati GEB Partners

Francesca Pecorari - Crowe Valente/Valente Associati GEB Partners

Note:

- 1 Per approfondimenti sul Modello di Convenzione OCSE, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, Milano, 2016. Per approfondimenti sulle novità introdotte dal nuovo Modello di Convenzione OCSE, cfr. P. Valente, "Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità", in *il fisco*, n. 6/2018, pag. 557 ss. Per approfondimenti sui più recenti interventi di contrasto all'elusione fiscale internazionale, cfr. P. Valente, *Manuale di Politica Fiscale dell'Unione Europea e degli Organismi Sovranazionali*, Eurilink University Press, Roma, 2017, pag. 491 ss.
- 2 Lo strumento multilaterale, sottoscritto a Parigi il 7 giugno 2017 ed individuato dall'Action 15 dell'Action Plan BEPS ("A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS") si affianca alle Convenzioni bilaterali vigenti e, in caso di clausole convenzionali non compatibili con le misure BEPS, si applica senza che sia necessario ricorrere a specifici accordi di modifica delle convenzioni in questione. A seguito del deposito dello strumento di ratifica da parte della Slovenia in data 22 marzo 2018 (dopo l'Austria, 22 settembre 2017; Isola di Man, 19 ottobre 2017; Jersey, 15 dicembre 2017; Polonia, 23 gennaio 2018) la Convenzione multilaterale entrerà in vigore per i cinque Stati a decorrere dal 1° luglio 2018, in forza di quanto stabilito dall'art. 34, par. 1 della Convenzione Multilaterale. Per approfondimenti sull'Azione 15 del Progetto c.d. BEPS, cfr. P. Valente, "BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument", in *Intertax*, Vol. 45, No. 3/2017.

nell'ordinamento giuridico nazionale con la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. Legge di bilancio 2018) la quale ha riscritto l'art. 162 del T.U.I.R. recante la disciplina sulla S.O.

Le principali **novità** in ambito nazionale riguardano:

- la nozione di S.O. per il settore digitale;
- la definizione di attività aventi carattere preparatorio o ausiliario;
- l'introduzione della c.d. *anti-fragmentation rule*;
- l'estensione della figura dell'agente dipendente;
- la riscrittura della nozione di agente indipendente.

Il nuovo art. 5 del Modello di Convenzione OCSE

La c.d. *anti-fragmentation rule*: art. 5, par. 4.1

Con l'obiettivo di prevenire l'elusione artificiosa dello *status* di S.O. nell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE è stato introdotto il par. 4.1 il quale contiene la c.d. *anti-fragmentation rule*³. Nel caso di svolgimento di più attività da parte di una o più imprese tra loro collegate in un determinato Stato, sussiste una S.O. 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.

Le condizioni per l'applicazione del par. 4.1 sono, alternativamente, la qualificazione, quale S.O., di uno dei luoghi ove le attività sono poste in essere o, qualora non ricorra tale ipotesi, l'impossibilità di considerare le attività nel loro complesso come meramente preparatorie ed ausiliarie⁴.

Al riguardo, il Commentario⁵ precisa che il carattere preparatorio dell'attività richiede che essa sia svolta in un periodo di tempo relativamente breve ("*during a relatively short period*") da valutarsi in relazione alla natura delle attività principali esercitate dall'impresa.

L'attività ausiliaria generalmente corrisponde ad un'attività di supporto a quella essenziale e significativa esercitata dall'impresa nel suo complesso.

S.O. personale: la figura dell'agente dipendente nel par. 5 dell'art. 5

Tra le novità più rilevanti sul tema in esame vi è la riscrittura delle nozioni di agente dipendente e di agente indipendente.

Per ciò che concerne la prima nozione, il par. 5 dell'art. 5, in conformità a quanto previsto dall'art. 12 della Convenzione Multilaterale OCSE, stabilisce che la figura dell'**agente dipendente** viene in rilievo nelle 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 (l'agente dipendente non ricorre dunque nel caso di chi si limita a promuovere e commercializzare beni o servizi di un'impresa senza che la sua attività conduca direttamente alla conclusione di contratti)⁶;
- conclude i contratti in via abitudinaria (*routinely*) senza modifica sostanziale da parte dell'impresa.

Ai fini della configurazione di una **S.O. personale i contratti devono**:

- essere stipulati a nome dell'impresa ("*in the name of the enterprise; or*");
- avere 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*");
- riguardare la prestazione di servizi da parte dell'impresa, ("*for the provision of services by that enterprise*").

Note:

- ³ Il fine perseguito con l'introduzione della c.d. *anti-fragmentation rule* è evidenziato nel par. 79, primo periodo, del Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE: "*The purpose of paragraph 4.1 is to prevent an enterprise or a group of closely related enterprises from fragmenting a cohesive business operation into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity*".
- ⁴ Cfr. Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, par. 79, ultimo periodo.
- ⁵ Cfr. Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, par. 60.
- ⁶ Cfr. Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, par. 89.

Il Commentario chiarisce che 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 S.O., è necessario che la presenza dell'impresa in uno Stato 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 madre⁷.

S.O. personale: la figura dell'agente indipendente nei paragrafi 6 e 8 dell'art. 5

L'art. 5 al par. 6 del nuovo Modello di Convenzione OCSE esclude la configurazione di una S.O. personale in tutte quelle ipotesi in cui il soggetto sia dotato di indipendenza giuridica e concluda contratti nell'ambito della propria attività ordinaria, ricorrendo, in questi casi, la figura dell'agente indipendente.

Il Commentario precisa che l'agente indipendente è generalmente responsabile nei confronti della casa madre (*principal*) per quanto riguarda i risultati della propria attività, senza essere, tuttavia, sottoposto ad un suo significativo controllo e a sue specifiche istruzioni in relazione alle modalità di svolgimento della stessa⁸.

Costituiscono **indici di indipendenza dell'agente:**

- secondo il par. 106 del Commentario all'art. 5, la circostanza che la casa madre faccia affidamento sulle specifiche competenze e conoscenze dell'agente;
- sulla base di quanto previsto dal par. 109 del Commentario all'art. 5, il 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 almeno in misura prevalente ad una sola impresa per un lungo periodo di tempo. Per poter qualificare un soggetto come agente indipendente è 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 esercizio di un *business* autonomo che comporta l'assunzione di rischi e la percezione di compensi.

L'ultimo periodo del paragrafo 6 dell'art. 5 esclude l'indipendenza nell'ipotesi in cui la persona agisca esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese rispetto alla quale o alle quali risulti strettamente connessa (*"closely related to an enterprise"*).

Ai sensi del paragrafo 8 dell'art. 5 una persona o un'impresa è "strettamente connessa ad un'impresa" se, in relazione ai fatti e alle 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.

Attribuzione dei profitti alla S.O.: il nuovo Rapporto OCSE

In data 22 marzo 2018 l'OCSE ha pubblicato il Rapporto "*Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*" relativo all'attribuzione dei profitti alla S.O. ponendosi in linea con le rilevanti modifiche che sono state introdotte nella nuova versione del Modello di Convenzione OCSE.

Note:

⁷ Cfr. Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, par. 98.

⁸ Cfr. Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, par. 106.

Per quanto riguarda la c.d. *anti-fragmentation rule*⁹ di cui al par. 4.1 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, il Rapporto chiarisce che tale regola trova applicazione in due casi:

- nel primo esempio riportato, un'impresa non residente ha una S.O. nell'altro Stato e in questo svolge anche un'attività che è complementare a quella della S.O. ("*complementary functions that are part of a cohesive business operation*"), anche se in sé considerata avrebbe carattere preparatorio o ausiliario;
- nel secondo caso, non vi è la presenza di una S.O. ma la combinazione delle attività svolte nell'altro Stato dall'impresa non residente e dalle imprese correlate ("*closely related non-resident enterprises*") determina lo svolgimento di una "*cohesive business operation*" che non ha natura meramente preparatoria o ausiliaria.

Il Rapporto OCSE si sofferma anche sulla figura dell'agente dipendente (art. 5, par. 5 del nuovo Modello di Convenzione OCSE) il quale stipula abitualmente contratti ovvero ricopre abitualmente il ruolo principale che conduce alla stipula dei medesimi contratti in nome dell'impresa.

Al riguardo, si precisa che il profitto attribuibile all'agente in qualità di S.O. viene determinato sulla base dall'art. 7, par. 2 del Modello di Convenzione OCSE secondo cui gli utili attribuibili alla S.O. sono gli utili che si ritiene sarebbero stati conseguiti come se fosse un'impresa separata e indipendente che svolge la medesima attività svolta dall'agente dipendente per conto della casa madre.

Tra gli esempi relativi alla figura dell'agente dipendente si riporta il caso di un'impresa titolare di un sito internet che vende spazi pubblicitari a clienti di un altro Stato per il tramite di una consociata sita in questo ultimo Stato che agisce per conto della controllante estera.

In tale ipotesi si configura una S.O. personale in quanto la consociata riveste il ruolo principale che conduce alla conclusione dei contratti di vendita senza che la casa madre modifichi il termine e le condizioni alle quali i clienti offrono di acquistare gli spazi pubblicitari.

La disciplina della S.O. nella Legge di bilancio 2018

Rilevanti novità hanno interessato la disciplina nazionale della S.O. di cui all'art. 162 del T.U.I.R. Nello specifico, l'art. 1, comma 1010, della Legge di bilancio 2018 (Legge 27 dicembre 2017, n. 205) ha riscritto la citata disposizione apportando importanti modifiche che tengono conto sia dei risultati raggiunti nell'ambito del c.d. Progetto BEPS¹⁰ che della nuova versione dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE.

Al riguardo, è stata ampliata la c.d. *positive list*, con l'inserimento al comma 2 dell'art. 162 del T.U.I.R. della lett. *f-bis*), volta a ricomprendere nella nozione di "stabile organizzazione" i casi in cui vi sia "una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso".

Viene dunque introdotto il concetto di S.O. nel settore digitale con l'obiettivo di colmare le lacune normative che hanno consentito alle imprese che operano in tale campo di ridurre le proprie imposte, evitando di pagare le tasse nel luogo in cui vengono generati i profitti¹¹. Contestualmente all'introduzione della lett. *f-bis*)

Note:

⁹ Si riporta il par. 6 del Rapporto OCSE in relazione a quanto previsto dall'art. 5, par. 4.1: "[...] It prevents paragraph 4 from providing an exception from PE status for activities that might be viewed in isolation as preparatory or auxiliary in nature but that constitute part of a larger set of business activities conducted in the source country by the enterprise (whether alone or with a closely related enterprise) if the combined activities 'constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation'".

¹⁰ Per approfondimenti sui Rapporti dell'OCSE sul BEPS, cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, Milano, 2014, pag. 1895 ss.

¹¹ Il settore digitale risulta coinvolto in pratiche di pianificazione fiscale aggressiva, dato che numerosi modelli imprenditoriali non necessitano di infrastrutture fisiche per effettuare operazioni con i clienti e realizzare profitti. Poiché la maggior parte dei Paesi richiede che vi sia un certo grado di presenza fisica al fine di sottoporre a tassazione i profitti realizzati nel proprio territorio, le imprese che operano nel campo digitale potrebbero non essere soggette a tassazione nel Paese in cui si trovano i loro clienti. Per approfondimenti sui lavori dell'OCSE nel settore della *digital economy*, cfr. P. Valente, *Elusione fiscale internazionale*, op. cit., pag. 2063 ss.

nel comma 2 dell'art. 162, la Legge di bilancio ha abrogato il comma 5 della medesima disposizione il quale stabiliva che non costituisce S.O. la disponibilità a qualsiasi titolo di "elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi".

Viene inoltre rivisto il comma 4 dell'art. 162¹² il quale **esclude dalla nozione di S.O.:**

- l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione, di consegna o di trasformazione da parte di un'altra impresa;
- la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa o di svolgere ogni altra attività;
- la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività sopra menzionate.

Il nuovo comma 4-bis dell'art. 162 prevede inoltre che la S.O. è esclusa a condizione che le singole attività elencate nel comma 4 o l'attività complessiva risultante dalla combinazione di tali attività sia di carattere preparatorio o ausiliario.

In conformità al nuovo paragrafo 4.1 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, nel comma 5 dell'art. 162 è introdotta la c.d. *anti-fragmentation rule* diretta ad evitare che l'attività sia frazionata tra più imprese collegate, al solo fine di non incorrere in una delle ipotesi che, considerando l'attività in modo unitario, configurerebbero S.O.

Per quanto riguarda la nozione di S.O. personale, vengono riscritti i commi 6 e 7 dell'art. 162 i quali si occupano, rispettivamente, dell'agente dipendente e dell'agente indipendente¹³.

Configura un agente dipendente un soggetto che:

- agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente;
- abitualmente conclude contratti, o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa.

Ai fini della qualifica di "agente dipendente" idoneo a configurare S.O., deve trattarsi di contratti:

- conclusi in nome dell'impresa, oppure
- relativi al trasferimento della proprietà, o alla concessione del diritto di utilizzo, di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure
- relativi alla fornitura di servizi da parte dell'impresa.

Non configura una S.O. un soggetto che:

- svolge la propria attività in qualità di agente indipendente, e
- agisce per l'impresa nell'ambito della propria attività ordinaria.

Tuttavia, non è considerato un agente indipendente il soggetto che opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è "strettamente correlato"¹⁴.

Note:

12 Il comma 4 dell'art. 162 contiene la c.d. *negative list* che individua i casi in cui la sede fissa d'affari non è considerata S.O.

13 Prima della modifica attuata dalla Legge di bilancio 2018, con riferimento all'agente dipendente, il comma 6 dell'art. 162 del T.U.I.R. prevedeva che "[...] costituisce una stabile organizzazione dell'impresa [...] il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni". Per ciò che concerne l'agente indipendente, il comma 7 dell'art. 162 del T.U.I.R. così recitava: "Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno *status* indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività".

14 La definizione di soggetto "strettamente correlato ad un'impresa" è fornita dal nuovo comma 7-bis dell'art. 162 del T.U.I.R. ai sensi del quale "un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale".