

Il concetto di stabile organizzazione *post-BEPS Framework*: la sua evoluzione nell'ordinamento internazionale e domestico (1)

di Paolo Tognolo* e Rosa Biancolli**

1. Introduzione – 2. L'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE – 2.1 La struttura generale della disposizione e gli interventi seguiti alla pubblicazione del *Final Report dell'Action 7* – 2.2 Le attività preparatorie ed ausiliarie (art. 5, § 4, Mod. OCSE) – 2.3 La regola antiframmentazione (art. 5, § 4.1, Mod. OCSE) – 2.4 La stabile organizzazione personale (art. 5, § 5, Mod. OCSE) – 2.5 L'agente indipendente (art. 5, § 6, Mod. OCSE) – 2.6 La nozione di soggetto strettamente correlato (art. 5, § 8, Mod. OCSE) – 3. L'art. 162 del TUIR – 3.1 La neointrodotta lett. f-bis) (art. 162, comma 2, TUIR) – 3.2 La lista negativa (art. 162, comma 4, TUIR) – 3.3 La regola antiframmentazione (art. 162, comma 5, TUIR) – 3.4 La stabile organizzazione personale (art. 162, comma 6, TUIR) – 3.5 L'agente indipendente (art. 162, comma 7, TUIR) – 3.6 La nozione di soggetto strettamente correlato (art. 162, comma 7-bis, TUIR) – 4. La nuova stabile organizzazione nella *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*.

La stabile organizzazione rimane un concetto cardine nel diritto internazionale moderno per ripartire la base imponibile tra Stati e per contrastare la pianificazione fiscale aggressiva. Nella sua complessa e continua evoluzione, all'inseguimento dei cambiamenti

* Dottore Commercialista in Milano.

** Avvocato in Milano.

(1) Articolo tratto, con modifiche e aggiornamenti, dall'intervento tenuto in occasione del convegno sul tema: "Fiscalità internazionale e *Tax planning* – le disposizioni di recepimento della Direttiva ATAD", organizzato da Paradigma. Milano, 14-15 novembre 2018.

nello svolgimento dell'attività d'impresa, diviene importante, quindi, inquadrarlo correttamente. In questa sede si approfondiscono le modifiche al Modello OCSE di Trattato e al relativo Commentario, alla luce dei lavori BEPS e della successiva implementazione nella normativa nazionale.

Permanent establishment concept remains a core notion in International Tax Law to allocate the tax base between the States involved and to fight aggressive tax planning. In its complex and continuous evolution, following the frequent changes in the business models, it's important to qualify it in the right manner. This paper analyzes the OECD Model Tax Convention's updates, as well as its Commentary, after the BEPS debate and their implementation into Italian tax Framework.

1. INTRODUZIONE

La sempre maggiore interazione ed integrazione delle economie e dei mercati a livello transfrontaliero, accentuata ulteriormente dallo sviluppo dell'*e-commerce*, ha evidenziato – già da diverso tempo – l'inadeguatezza delle regole che disciplinano il diritto internazionale tributario (2). L'arretratezza delle norme fiscali che regolano i fenomeni internazionali ha inevitabilmente comportato l'insorgere di "zone franche" di bassa o, addirittura, quasi azzerata imposizione.

Questo fenomeno ha permesso ad alcune imprese multinazionali di adottare strategie fiscali altamente aggressive, in grado di abbattere in modo assai rilevante l'imposizione fiscale sulle attività *crossborder* (3) con elevata mobilità.

(2) Per "diritto internazionale tributario" s'intende un "complesso di norme di fonte internazionale (di natura sia consuetudinaria sia pattizia) che concernono l'esercizio dell'attività degli Stati in materia tributaria", cfr. R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti delle potestà tributarie*, Milano, 2009, p. 15, nota 30.

(3) Già nel 1998 l'OCSE aveva avvertito la necessità di stimolare il dibattito internazionale sui necessari aggiornamenti da apportare alle regole di diritto internazionale tributario a fronte dello sviluppo del commercio internazionale, cfr. OECD (1998), *Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue*, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en.

Per arginare questa debolezza dell'ordinamento tributario internazionale, l'azione di maggiore impatto e condivisione è stata senza dubbio la definizione del c.d. Progetto BEPS(4) (*i.e. Base Erosion and Profit Shifting*), da cui sono scaturiti quindici *Report*, dedicati alle misure necessarie per affrontare le numerose sfide della nuova economia globalizzata.

Tra i vari interventi, il *Final Report* sull'*Action 7 – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* (5) si è occupato di individuare come prevenire gli abusi relativi al concetto di stabile organizzazione.

La “stabile organizzazione” (6) (o “*permanent establishment*”) rappresenta “il criterio principale per determinare se, in base al diritto tributario internazionale, uno Stato abbia o meno poteri impositivi su un'impresa estera che svolge la propria attività economica all'interno del suo territorio”, prevedendo “un ragionevole compromesso tra l'imposizione nello Stato della fonte e quella nello Stato di residenza” (7).

L'eventuale configurabilità di una *permanent establishment* in uno Stato estero ne comporta colà l'assoggettamento a tassazione (quantomeno diretta) ed il correlato obbligo di porre in essere tutti i relativi adempimenti strumentali

(4) Per una panoramica sul dibattito e sullo sviluppo del Progetto BEPS, cfr. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>. Tra gli innumerevoli approfondimenti sul tema, si segnalano: G. ROLLE, *BEPS: Legge delega per la revisione del sistema fiscale e influenza dei lavori OCSE/G20*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 12 del 2014, p. 11 ss., che fa una prima analisi sull'impatto del fenomeno all'interno del nostro ordinamento nazionale.

(5) Cfr. OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

(6) Il concetto di stabile organizzazione è stato elaborato in maniera organica per la prima volta da un Comitato di esperti, nominato dalla Società delle Nazioni, durante gli anni 20 del Novecento. Lo scopo era l'elaborazione di un “Progetto di convenzione-tipo bilaterale contro la doppia imposizione sui redditi”. Negli anni '60, il concetto è stato ripreso dall'OCSE con lo scopo di unificare le definizioni esistenti nei diversi trattati bilaterali, facendo emergere il tratto caratterizzante della “sede fissa d'affari”. Cfr. R. CORDERO GUERRA, *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016, p. 431 ss.

(7) Cfr. P. TOGNOLO, *La stabile organizzazione*, 2004, Milano, p. 7.

(anche contabili), anche se trattasi di insediamento privo di autonoma personalità giuridica.

Il ruolo di questo istituto non è centrale solamente per gli ordinamenti ospiti, che possono imporre i propri tributi sulla base del principio della fonte del reddito, ma anche per le imprese multinazionali, che sono preventivamente in grado di sapere quando e come la loro attività *crossborder* sarà soggetta ad imposizione all'estero.

Posto che il ruolo della stabile organizzazione è quello di suddividere la potestà impositiva tra lo Stato di residenza del soggetto passivo e quello della fonte del reddito, la sua naturale collocazione sistematica si trova all'interno dei trattati che prevengono la doppia imposizione (oltre che nei singoli ordinamenti nazionali, compreso quello italiano, cfr. *infra*).

Gli accordi bilaterali traggono spunto ed ispirazione dal Modello di Convenzione OCSE e, quanto alla definizione di *permanent establishment*, dal suo art. 5. Proprio l'art. 5 è stato oggetto di rilevanti modifiche a seguito della pubblicazione del citato *Report* sull'*Action 7* del Progetto BEPS, al fine di impedire che il concetto di stabile organizzazione potesse costituire la base per pratiche fiscali elusive (8).

Il progetto BEPS non si è concluso con la pubblicazione dei relativi *Final Report*, ma ha continuato ad essere implementato con una serie di iniziative, adottate anche in tempi recenti, ed in parte ancora *in fieri* (9).

Le indicazioni elaborate a seguito del dibattito BEPS hanno impattato gli ordinamenti domestici (e persino quelli transnazionali, come quello europeo). In Italia, la disposizione di riferimento per la stabile organizzazione

(8) “*The definition of permanent establishment (PE) must be updated to prevent abuses*”, cfr. OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, cit., p. 13.

(9) Ci si riferisce primariamente alla sottoscrizione ed all'implementazione della *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (c.d. MLI)*, uno strumento multilaterale previsto dall'*Action 15* del progetto BEPS, su cui si approfondirà *infra*; cfr. <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

– l’art. 162 del TUIR – ha subito importanti aggiornamenti, di cui si darà conto nel proseguo.

Ad esito di questa breve premessa, il presente contributo intende ricostruire le più recenti e rilevanti modifiche apportate alla definizione di stabile organizzazione, a partire dalla pubblicazione dell’*Action 7*, sino ai tempi più recenti, dando conto degli interventi operati sia nell’ordinamento internazionale, sia in quello domestico.

2. L’ART. 5 DEL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE

Come anticipato, gli aggiornamenti apportati al Modello OCSE derivano dal contenuto del *Final Report – Action 7*, pubblicato il 15 ottobre 2015 all’interno del *Framework BEPS*.

Le considerazioni critiche formulate in tale sede hanno evidenziato che l’istituto della *Permanent Establishment* può essere strumentalizzato per implementare strategie fiscali aggressive, comportanti gli indebiti vantaggi fiscali della *base erosion* e del *profit shifting* a favore di alcune imprese multinazionali (*i.e. multinational enterprises, MNEs*), soprattutto nell’era dell’economia digitale (10).

Va notato che la stessa versione aggiornata del Commentario (11) limita la nuova definizione di stabile organizzazione alle imposte dirette, non

(10) Cfr. OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, cit., p. 9.

La stabile organizzazione rapportata alle imprese operanti nel settore digitale ha costituito la base per sviluppare il dibattito internazionale intorno al concetto di “*significant economic presence*” e di “*significant digital presence*”, su cui cfr. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, oltre alla recente *Policy Note* relativa all’*Action 1* e pubblicata il 23 gennaio 2019 <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.

(11) Cfr. OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, p. 117.