

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Attività “preparatorie” e “ausiliarie”: una definizione in cambiamento

di Fabio Landuzzi

In un [precedente articolo](#) abbiamo svolto alcuni commenti riguardo ai contenuti del *Final Report* dell’Action 7 del Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*) pubblicato dall’Ocse il quale, come anticipato, propone diverse **modifiche alla definizione di “stabile organizzazione”** di cui all’articolo 5 del Modello di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni. Abbiamo detto che la *ratio* di questo intervento risiede nella avvertita necessità di **aggiornare la definizione di stabile organizzazione** e che questo approccio ha coinvolto anche la definizione di **attività “preparatorie” e “ausiliarie”** che, come sappiamo, riveste un’importanza assai rilevante poiché le attività così caratterizzate **non integrano l’esistenza di una stabile organizzazione**.

Nel Tuir, il comma 4 dell’articolo 162, contiene ben sei lettere i cui contenuti esemplificano **attività che non determinano l’incorporazione di una stabile organizzazione**; tuttavia, non è del tutto chiaro se tali attività siano **automaticamente escluse** dall’integrazione della stabile organizzazione, tesi che sarebbe da preferire, oppure se anche per esse si debba verificare di volta in volta **la sussistenza del carattere “ausiliario” o “preparatorio”**.

Il documento pubblicato dall’Ocse interviene su questo punto mediante una **modifica dell’articolo 5 del Modello Ocse di Convenzione** contro le doppie imposizioni, e lo fa inserendo nel testo della norma una **disposizione di chiusura** la quale afferma nella sostanza che le attività indicate al paragrafo 4 dell’articolo 5, per poter escludere l’integrazione di una stabile organizzazione, **devono avere un carattere “preparatorio” o “ausiliario”**.

Cosa significa questo cambiamento? In dottrina, si è osservato che si passa da un approccio con cui la sottrazione dalla stabile organizzazione era automatica, per i casi elencati nel disposto normativo, ad un **approccio per così dire “casistico”**, dove la valutazione dovrà essere **svolta caso per caso**, e dove quindi l’elenco contenuto al citato paragrafo 4 conserva una **portata più esemplificativa** che altro.

È quindi evidente che per le imprese multinazionali si pone la questione di verificare, appunto caso per caso, se il modello organizzativo adottato in modo particolare per il **funzionamento della propria supply chain**, conserva i **caratteri preparatori o ausiliari**, oppure se invece esso rappresenta una **parte essenziale del business della società estera** svolto in un altro Stato.

Ciò che dovrebbe connotare il **carattere “preparatorio”** di un’attività dovrebbe essere il fatto che essa **“precede” il core business** ed è di durata breve.

Ciò che dovrebbe connotare il **carattere “ausiliario”** di un’attività dovrebbe essere il fatto che essa funge da **supporto del core business** di cui **non è parte essenziale**; quindi, un’attività ausiliaria, secondo l’Ocse, non dovrebbe richiedere l’impiego di beni e di risorse consistenti.

Un ulteriore intervento rilevante compiuto dall’Ocse in materia di definizione di stabile organizzazione, riguarda anche la **cd. “anti fragmentation rule”**. Il significato di questo intervento è diretto a fare sì che nel **valutare il carattere preparatorio e ausiliario** dell’attività vengano considerate anche le **attività che sono svolte dalle altre imprese dello stesso gruppo**. In altri termini, la modifica inserita all’articolo 5, fa sì che non possa invocarsi l’esclusione da stabile organizzazione per via dell’assunto carattere ausiliario o preparatorio dell’attività svolta dall’impresa, quando altre imprese del medesimo gruppo **svolgono altre attività o nello stesso spazio o comunque nello stesso Stato**; la **combinazione delle attività svolte** può quindi comportare il **superamento del carattere preparatorio o ausiliario**, qualora le attività svolte siano comunque **funzioni complementari** e parti di una operazione unitaria.