

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

L'evoluzione complicata della disciplina della stabile organizzazione

di Fabio Landuzzi

Lo scorso 7 giugno oltre 70 ministri e rappresentati di altrettanti Stati hanno sottoscritto il documento denominato “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*”, in breve la “**Convenzione multilaterale**” la quale ha lo scopo di attuare le varie misure approntate in sede OCSE nell’ambito delle attività del cd. **Progetto BEPS**.

La Parte IV della Convenzione multilaterale (**articoli da 12 a 15**) sono dedicati alle misure volte a contrastare la “**Elusione dello status di stabile organizzazione**”. Attualmente, la nozione di stabile organizzazione trova la propria disciplina:

- nell’articolo 5 del **Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni**, e nel corrispondente articolo di ciascuna Convenzione bilaterale stipulata dall’Italia con gli altri Stati (i cd. “**Accordi fiscali coperti**” così come definiti dalla Convenzione multilaterale);
- nell’[articolo 162 Tuir](#).

Tuttavia, appare tutt’altro che agevole **districarsi nelle novità** e comprendere **se, come e con quale decorrenza** le disposizioni contenute nella Convenzione multilaterale si applicheranno alle fattispecie che coinvolgono l’Italia in materia di stabile organizzazione.

Anche prescindendo dall’annosa e dibattuta questione della portata “**self-executing**” o meno della Convenzione multilaterale, e quindi dell’efficacia delle modifiche in essa contenute, le “**riserve e notifiche rappresentate dall’Italia**” al momento della sua sottoscrizione, che riguardano gli articoli in commento, sono diverse e significative:

- rispetto all’**articolo 12**, che tratta della **elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione** relativo alla figura del **commissionario** oppure a simili modelli, l’Italia ha posto una riserva circa la sua **intera disapplicazione**. Una riserva che da un certo punto di vista suscita **qualche riflessione**, tenuto conto che nella prassi è noto invece che il modello del commissionario nell’ambito dei gruppi di imprese multinazionali è stato in alcune circostanze già oggetto di **attenzioni** da parte dell’Amministrazione finanziaria italiana, proprio sotto il profilo della potenziale presenza di una **stabile organizzazione occulta** del mandante.
- In merito all’**articolo 13**, che tratta della **elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione**.

organizzazione attraverso esenzioni per **specifiche attività**, le cd. **“eccezioni negative”**, ossia quelle attività che non comportano la configurazione di stabile organizzazione anche ove svolte su base fissa, l'Italia ha espresso la scelta di adottare **l'Opzione A** proposta nella Convenzione multilaterale; in breve, questo significa che le **“eccezioni negative”** saranno **rilevanti solo in quanto le attività abbiano carattere “preparatorio o ausiliario”**. L'applicazione pratica di questa Opzione non appare agevole, in prima battuta, in quanto essa **è possibile laddove anche l'altro Stato abbia optato per la stessa Opzione**; quindi, per quegli Stati che non abbiano manifestato la stessa Opzione A, parrebbe **preclusa la sua diretta applicazione** nell'ambito dell'Accordo fiscale coperto esistente. Vi è poi una seconda considerazione da fare, più di diritto interno: le eccezioni negative già sono disciplinate nell'[articolo 162 Tuir](#), ed in modo più ampio di quanto non emerge dalla Convenzione multilaterale. Quindi, laddove la norma domestica non dovesse consentire l'identificazione di una stabile organizzazione, ben difficilmente potrebbe intervenire in senso più restrittivo la **norma convenzionale che si applica solo ove “più favorevole”** ([articolo 169 Tuir](#)).

- Rispetto all'[articolo 14](#), che tratta della **suddivisione dei contratti** (cd. *splitting-up*) riferiti a cantieri e attività similari, l'Italia ha posto la **riserva di disapplicazione** negli Accordi fiscali coperti. Anche in questo caso, come già segnalato per il commissionario, la posizione può sorprendere se non fosse che probabilmente simili fattispecie potrebbero essere comunque perseguiti, ove ne ricorrono i presupposti, in forza della **generale norma anti-abuso** (articolo 7 della Convenzione multilaterale).

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)