

L'Italia restringe le ipotesi negative di stabile organizzazione

Viene richiesto il carattere preparatorio e ausiliario per tutte le ipotesi (opzione A della MLI)

/ Riccardo BARONE

La Parte IV della [Convenzione multilaterale](#) (c.d. MLI) è dedicata agli articoli relativi all'elusione dello status di stabile organizzazione. Avuto riguardo alla posizione dell'Italia, l'articolo su cui porre l'attenzione è l'art. 13, il quale si occupa delle c.d. **ipotesi negative** relative allo status di stabile organizzazione. Con riferimento alle disposizioni contenute negli altri articoli, infatti, l'Italia si è attualmente riservata il diritto di non applicarle nella loro totalità.

La maggior parte dei Trattati contro le doppie imposizioni conclusi dall'Italia prevedono un elenco di attività specifiche che non sono mai considerate stabili organizzazioni indipendentemente dal fatto che sia dimostrato il loro **carattere preparatorio o ausiliario**. In particolare, si tratta delle seguenti attività:

- 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 o di consegna;
- la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della 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.

In tale contesto, si inserisce l'art. 13 del MLI, il cui sistema di riserve e opzioni prevede, tra le altre, la possibilità per i singoli Stati di optare per:

- **opzione A** (art. 13, par. 2), secondo cui, in sintesi, le "ipotesi negative" contenute nei singoli Accordi fiscali coperti sono escluse dalla nozione di stabile organizzazione solo se hanno concretamente carattere "preparatorio o ausiliario".
- **opzione B** (art. 13, par. 3), la quale, diversamente dall'opzione A, prevede che le attività suesposte non determinino l'esistenza di una stabile organizzazione, a prescindere dal fatto che abbiano in concreto carattere preparatorio o ausiliario.

Il § 60 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE chiarisce che può ritenersi ausiliaria o preparatoria solo l'attività che si distingue da quelle che costituiscono "una parte **essenziale e significativa** dell'attività dell'impresa nel suo complesso". Il Commentario chiarisce anche come debba trattarsi di un'attività svolta in un periodo relativamente **breve** e tale intervallo temporale debba valutarsi caso per caso in relazione alla natura delle attività principali esercitate dall'impresa. Inoltre, un'attività si può considerare come ausiliaria

quando ha lo scopo di supportare il core business dell'impresa senza richiedere, in linea di principio, l'utilizzo di asset e dipendenti per valori rilevanti.

L'Italia, allo stato attuale in via provvisoria, ha scelto di applicare l'**opzione A**, la quale trova applicazione, ai sensi del par. 5(a) del citato art. 13, in luogo delle parti pertinenti delle disposizioni di un Accordo fiscale coperto che elencano le attività specifiche che si considera non costituiscano una stabile organizzazione anche se l'attività è esercitata attraverso una sede fissa di affari. In sostanza, la citata disposizione prevale su quella del Trattato bilaterale, a condizione che tutte le giurisdizioni contraenti abbiano scelto di applicare la medesima opzione e abbiano effettuato una tale notifica riguardante tale disposizione.

Occorre, inoltre, tenere in considerazione il par. 4 dell'art. 13 del MLI che prevede la c.d. **anti-fragmentation rule**. Tale disposizione prevede che, 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 e connesse, fatto salvo il caso in cui l'insieme delle attività, unitariamente considerate, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

Avuto riguardo ai Trattati conclusi dall'Italia, si potranno distinguere i Trattati che subiranno modifiche da quelli che invece non ne subiranno. Tra i primi occorre distinguere:

- i Trattati per i quali troveranno applicazione l'opzione A e l'*anti-fragmentation rule*: è il caso, ad esempio, del Trattato tra [Italia e Paesi Bassi](#) (cfr. Tabella 1);
- i Trattati per i quali troverà applicazione l'opzione A ma non l'*anti-fragmentation rule*: è il caso, ad esempio, del Trattato tra [Italia e Germania](#) (cfr. Tabella 2);
- i Trattati per i quali troverà applicazione solo l'*anti-fragmentation rule*: è il caso, ad esempio, del Trattato tra [Italia e Francia](#) (cfr. Tabella 3).

Tra i trattati che non subiranno alcuna modifica rientrano, invece, i Trattati che non sono coperti dal MLI (cfr. Tabella 4), i Trattati conclusi con Paesi che hanno scelto di non applicare la totalità dell'art. 13 (cfr. Tabella 5) e i Trattati conclusi con Paesi che hanno scelto di applicare l'opzione B e di non applicare l'*anti-fragmentation rule* (cfr. Tabella 6).

Infine, laddove non esista un Trattato troveranno applicazione le disposizioni di cui all'[art. 162](#) del TUIR, le quali (allineate con le modifiche approvate in ambito in OCSE con l'*Action 7* del Progetto BEPS) prevedono sia le disposizioni di cui all'opzione A che l'*anti-fragmentation rule*.

Trattati che subiranno una modifica							
Trattati per i quali troveranno applicazione l'opzione A e l'anti-fragmentation rule (Tabella 1)							
Argentina	Armenia	Australia	Costa d'Avorio	Croazia	Danimarca	Egitto	India
Indonesia	Israele	Giappone	Giordania	Kazakhstan	Kenia	Malaysia	Messico
Paesi Bassi	Nuova Zelanda	Romania	Russia	Arabia Saudita	Senegal	Serbia	Rep. Slovacca
Slovenia	Sud Africa	Spagna	Tunisia	Turchia	Ucraina(*)		
Trattati per i quali troverà applicazione l'opzione A ma non l'anti-fragmentation rule (Tabella 2)							
Austria	Germania						
Trattati per i quali troverà applicazione solo l'anti-fragmentation rule (Tabella 3)							
Belgio	Francia	Irlanda	Lituania	San Marino	Portogallo	Regno Unito	
Trattati che non subiranno alcuna modifica							
Trattati che non sono coperti dal MLI (Tabella 4)							
Albania	Kuwait	Macedonia	Norvegia	Cile (**)	Oman	Panama	Ecuador
Algeria	Azerbaijan	Bangladesh	Bielorussia	Brasile	Congo	Etiopia	Filippine
Ghana	Montenegro	Libano	Moldova	Mozambico	Uruguay (**)	Siria	Stati Uniti
Tanzania	Thailandia	Trinidad e Tobago	Uganda	Unione Sovietica (ex)	Uzbekistan	Vietnam	Zambia
Sri Lanka							
Trattati conclusi con Stati che hanno scelto di non applicare la totalità dell'art. 13 (Tabella 5)							
Barbados	Bosnia Erzegovina	Bulgaria	Canada	Cina	Cipro	Repubblica Ceca	Estonia
Finlandia	Georgia	Grecia	Ungheria	Islanda	Svizzera	Corea del sud	Lettonia
Malta	Mauritius	Marocco	Pakistan	Polonia	Qatar	Emirati Arabi	Svezia
Hong Kong							
Trattati conclusi con Stati che hanno scelto di applicare l'opzione B e di non applicare l'art. 13, paragrafo 4 (Tabella 6)							
Lussemburgo	Singapore						
Note							
(*) Oggetto di verifica da parte dell'OCSE a causa di un mismatch nelle notifiche dei due Stati							
(**) TDI che già recepisce disposizioni del Modello OCSE 2017							