

Dal mondo

Olanda: su stabili organizzazioni i profitti si fanno largo

24 Marzo 2011

Un provvedimento del ministero delle Finanze dedica ampio spazio al Report Ocse 2008 e al modello di convenzione



Il ministero delle Finanze olandese ha pubblicato un provvedimento (Winstallocatie vaste Inrichtingen Nr. IFZ2010/457M, Stcrt 2011 nr. 1375) con cui il fisco olandese esprime la propria posizione sul Rapporto OCSE 2008 "Attribution of Profits to Permanent Establishments" e sul novellato articolo 7 del Modello Ocse di Convenzione fiscale per l'attribuzione di profitti alle stabili organizzazioni.

I Report Ocse e la modifica dell'articolo 7 del Modello di convenzione fiscale

La modifica dell'articolo 7 del Modello Ocse di convenzione fiscale e del relativo Commentario 2010 segue l'approvazione del Rapporto Ocse 2008 "Attribution of Profits to Permanent Establishments", elaborato per assicurare una interpretazione condivisa in merito all'attribuzione del reddito alle stabili organizzazioni in una materia dove il rischio di doppia (o nulla) tassazione si è dimostrato sensibilmente elevato (cfr. par. 2 della prefazione del Rapporto "...This lack of a common interpretation and consistent application of Article 7 can lead to double, or less than single, taxation").

La versione 2010 del Report "Attribution of Profits to Permanent Establishments", pubblicato dall'Ocse in concomitanza con l'aggiornamento 2010 del Modello Ocse (contenente la nuova versione dell'articolo 7), non diverge nelle conclusioni dal precedente Report 2008 ma semplicemente aggiorna i riferimenti in esso contenuti e "aligns the Report's wording with the text

of the new Article 7 and the revised Transfer Pricing Guidelines".

Il Rapporto Ocse si compone di quattro parti. La parte I introduce considerazioni di carattere generale sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni, a prescindere dal settore economico in cui si trovino ad esercitare la propria attività. Le parti II, III e IV accolgono invece considerazioni specifiche su particolari settori di attività in cui è frequentemente ravvisabile il ricorso alla branch per l'esercizio dell'attività su scala internazionale. In particolare, la parte II è dedicata al settore bancario, la parte III alle stabili organizzazioni di imprese che svolgono attività di trading di strumenti finanziari ed infine, la parte IV alla determinazione del reddito delle stabili organizzazioni delle compagnie assicurative.

L'approccio autorizzato Ocse

In estrema sintesi, l'approccio autorizzato Ocse (il cosiddetto "functionally separate entity approach") prevede che i profitti da attribuire alla stabile organizzazione debbano essere quei profitti che la stessa realizzerebbe (at arm's length) se fosse un'impresa indipendente e separata, impegnata nelle medesime o similari attività, alle stesse o simili condizioni, considerate le transazioni ("dealings") che intercorrono tra essa e le altre parti dell'impresa e le funzioni svolte, gli asset utilizzati e i rischi assunti dall'impresa attraverso la stabile organizzazione e le altre parti dell'impresa medesima (cfr. paragrafo 2 articolo 7 del Modello Ocse e part I, B.I, p.8 del Report 2010 "...in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise").

L'approccio autorizzato Ocse si sviluppa in due fasi successive

La prima fase si fonda sull'effettuazione di un'analisi fattuale e funzionale tramite la quale allocare alla stabile organizzazione i rischi, la proprietà economica dei beni e il capitale. L'approccio prevede che siano le funzioni significative svolte dal personale (cosiddette significant people functions) a guidare l'attribuzione della proprietà economica dei beni, dei rischi ed infine del capitale (fondo di dotazione), in base agli asset ed ai rischi precedentemente attribuiti.

Posto che tra branch e head-office non sono rinvenibili contratti giuridicamente vincolanti in quanto la legal entity è unica, sarà necessario, in questa prima fase, riconoscere le transazioni ("dealings") che intercorrono tra la stabile organizzazione e le altre parti di cui l'impresa si compone.

Al fine di attribuire i profitti alla stabile organizzazione, la seconda fase dell'approccio, fa ricorso all'arm's length principle e si avvale, per analogia delle direttive Ocse sui prezzi di trasferimento, in quanto, per l'appunto, assumono rilevanza le transazioni tra la branch e la casa madre, rilevate nel primo step. Sarà necessario pertanto effettuare un'analisi di comparabilità e si applicheranno i metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento elaborati nelle direttive.

La posizione del fisco olandese

Il decreto in discussione chiarisce che i Paesi Bassi adottano un approccio dinamico (cosiddetto ambulatory approach) all'interpretazione delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni ed al Commentario OCSE, in quanto il Report OCSE 2008 "Attribution of Profits to Permanent Establishments" viene considerato alla stregua di un chiarimento interpretativo dell'articolo 7 del Modello di Convenzione fiscale. Pertanto, l'approccio autorizzato OCSE verrà applicato a tutti i trattati in vigore.

A tal proposito il Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy 2011 (disponibile al [link](#)), in coerenza con il provvedimento, conferma che "...The Netherlands fully adheres to the Authorized OECD Approach of the 2008 OECD report.... The Netherlands is of the opinion that the new article 7 of the OECD Model Convention is a correct interpretation of the principles which have been at the basis of article 7 OECD-Model Convention from the outset".

Il Report OCSE 2008 indica una serie di metodi utilizzabili per attribuire, ai fini fiscali, un appropriato ammontare di "free" capital alla stabile organizzazione (primo step dell'approccio). I differenti metodi proposti sono: the capital allocation approach, the economic capital allocation approach, thin capitalisation approach ed il quasi thin capitalisation/regulatory minimum capital approach. Per il settore assicurativo, sono, inoltre, indicati anche dei metodi alternativi.

Il fisco olandese tra i vari metodi accorda preferenza al capital allocation approach, precisando, tuttavia, che i contribuenti hanno comunque la facoltà di adottare un metodo diverso, purché rientri tra quelli autorizzati dall'OCSE ed il risultato finale dell'attribuzione rispetti in ogni caso il principio di libera concorrenza.

Il decreto chiarisce inoltre che, in linea di principio, il fisco olandese non ritiene debba essere rilevato un tasso di interesse interno tra casa madre e stabile organizzazione, a meno che sia effettivamente svolta una funzione di tesoreria.

Per quanto concerne la stabile organizzazione personale (l'agente dipendente) il provvedimento sostiene che, in linea di principio, non debbano essere attribuiti utili alla stabile organizzazione quando l'agente dipendente riceve una remunerazione at arm's length. Questa posizione sembra rispecchiare il cosiddetto single taxpayer approach, piuttosto che l'approccio autorizzato Ocse in

base al quale, esiste in astratto la possibilità, da vagliare in relazione ai fatti e alle circostanze del caso concreto, di attribuire un reddito alla stabile organizzazione anche quando l'agente dipendente è remunerato a "prezzi di mercato".

di

Alessandro Denaro

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/olanda-stabili-organizzazioniii-profitti-si-fanno-largo>