

Dal mondo

Beps: stop ad abusi e tasse ad hoc per commissionario e web economy

5 Settembre 2016

Nella stesura del progetto si è tenuto conto di due obiettivi che sono alla base del Final Report dell'Action 7



Il *Final Report* dell'Action 7 del Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*) pubblicato dall'Ocse, in data 5 ottobre 2015, prevede, all'articolo 5 del Modello di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni, diverse ed importanti modifiche, a livello internazionale, in materia di stabile organizzazione, disciplinata nell'ordinamento tributario italiano all'articolo 162 del Tuir. Il progetto Beps mira, in particolare, a regolamentare la figura del commissionario oltre che le attività preparatorie ed ausiliarie ritenute escluse dalle ipotesi di stabile organizzazione, per contrastare l'abuso della figura del commissionario e la difficoltà di tassare la *web economy*.

Il *Discussion Draft* e la ratio dell'intervento

Come anticipato, alla fine di ottobre dello scorso anno è stato pubblicato un *Discussion Draft*, contenente le proposte di modifica di cui all'articolo 5 del Modello Ocse che ha avuto per oggetto la rivisitazione della figura del commissionario e le modifiche alla definizione di attività preparatorie ed ausiliarie con particolare riferimento al contrasto avverso manovre finalizzate a frammentare artificialmente il *business* sempre al fine di eludere la configurazione della stabile organizzazione del soggetto estero. La ratio dell'intervento, a livello internazionale, consiste nella necessità di aggiornare la nozione di stabile organizzazione non più in grado di assicurare una corretta allocazione del diritto impositivo sui profitti d'impresa. Lo strumento di recepimento di tali modifiche, da parte di tutti gli Stati e che secondo il piano di lavoro BEPS dovrebbe sorgere entro la fine di quest'anno, sarà quello del c.d. *Multilateral Agreement*. Entro il 31 dicembre 2016, pertanto,

le imprese saranno chiamate ad adeguare il proprio piano di *business* ed i propri modelli distributivi secondo le direttive dell'Ocse. Di recente, è inoltre intervenuta sull'argomento anche la Commissione europea che ha avviato un ambizioso programma di riforme per garantire un sistema di imposizione delle società equo ed effettivo nel mercato unico tenuto conto dei lavori dell'Ocse sul progetto Beps.

Il nuovo articolo 5 del Modello Ocse e ruolo decisivo del commissionario

Tra le principali modifiche previste dall'*Action 7*, all'articolo 5 del Modello Ocse, vi è il paragrafo 5 il quale specifica che l'impresa non residente possiede una stabile organizzazione nello Stato in cui una persona agisce per conto dell'impresa stessa e, in tale ambito, conclude abitualmente i contratti, o esercita abitualmente un ruolo decisivo per la conclusione dei contratti che sono abitualmente conclusi dall'impresa non residente senza modifiche. Il Commentario al Modello Ocse contiene anche degli esempi per chiarire meglio il "ruolo decisivo" nel concludere contratti da parte del commissionario e che configurerebbe l'ipotesi di stabile organizzazione personale. Il "ruolo decisivo" del commissionario si configura ogni volta che il commissionario/agente richieda e riceva gli ordini e li invii direttamente a un deposito dal quale i beni sono consegnati, laddove l'impresa estera approvi abitualmente le transazioni (Commentario al Modello Ocse paragrafo 32.5. Un altro esempio viene descritto al paragrafo 32.6). Dunque, la scelta dell'Ocse, con la modifica del Modello di Convezione, è stata quella di prevedere la sussistenza di una stabile organizzazione personale, indipendentemente dalla conclusione di contratti in nome dell'impresa non residente, ogni qual volta un soggetto svolga un ruolo decisivo nella conclusione dei contratti che vengono sistematicamente perfezionati senza, tuttavia, sostanziali modifiche da parte dell'impresa estera. Tra l'altro, uno degli indici che configurerebbe la figura del ruolo decisivo dell'intermediario, sempre secondo il Modello Ocse, è rappresentato dalla previsione di un compenso per il commissionario parametrato al volume di affari dell'impresa estera committente.

Modifiche al requisito di indipendenza

Il successivo paragrafo 6 dell'articolo 5 del Modello Ocse stabilisce che non configura una stabile organizzazione l'ipotesi in cui le attività sono svolte da agenti indipendenti che agiscono nel normale svolgimento della propria attività. In particolare, l'*"Action 7"* del progetto BEPS limita l'eccezione di indipendenza prevedendo che quando una persona agisce esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese a cui è strettamente correlata, la stessa non possa essere considerata un agente indipendente. Sul concetto di "strettamente correlato" si esprime sempre il *Report* il quale stabilisce che un soggetto è strettamente correlato ad una impresa se possiede direttamente o indirettamente oltre il 50% dei diritti dell'altro. Inoltre, la previsione in esame non implica che il rapporto *parent-subsidiary* sia da solo sufficiente a integrare nella

subsidiary i requisiti per l'esistenza di una stabile organizzazione della *parent* (cfr. articolo 5, paragrafo 7 del Modello Ocse).

Attività preparatorie e/o ausiliarie

L'attuale paragrafo 4 dell'articolo 5 del Modello Ocse esclude che l'esercizio di alcune attività, elencate negli esempi di cui alle lettere a), b), c), d) ed e) del suddetto articolo, comporti la configurabilità di una stabile organizzazione. Il *Final Report* dell'*Action 7* del Beps contiene, invece, una proposta di modifica inserendo nel testo della norma una disposizione di chiusura volta ad escludere e dunque a limitare la configurabilità di stabile organizzazione ai casi in cui dette attività abbiano effettivamente carattere ausiliario o preparatorio, ovvero, siano diverse da quelle, svolte presso la sede fissa di affari, che costituiscono una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso. Occorre sottolineare che un'attività ha carattere preparatorio se viene svolta in funzione di quella che costituisce la parte essenziale e significativa delle attività dell'impresa nel suo complesso, mentre ha carattere ausiliario se viene effettuata a supporto, senza esserne parte, dell'attività essenziale e significativa dell'impresa nel suo complesso. In altri termini mentre l'attività preparatoria di un'impresa precede il proprio *core business*, l'attività di carattere ausiliario funge da supporto del *core business* ma non è parte essenziale; quindi, secondo l'Ocse, un'attività ausiliaria, non dovrebbe richiedere l'impiego di beni e di risorse consistenti. Ne deriva che l'elenco contenuto nell'art. 5 paragrafo 4 del Modello Ocse ha una portata esemplificativa e pertanto le citate attività non potranno più essere considerate "automaticamente" preparatorie ed ausiliarie. Ne deriva che il loro carattere non essenziale dovrà essere valutato caso per caso sulla base delle modalità concrete di svolgimento complessivo dell'attività di impresa.

Frammentazione delle attività

La qualificazione delle attività in ausiliarie o preparatorie dovrà essere effettuata considerando anche le funzioni svolte da altre società del gruppo residenti nel territorio dello Stato. L'*Action 7* propone, infatti, di inserire, attraverso il nuovo paragrafo 4.1 dell'articolo 5 del Modello Ocse, una regola (c.d. *anti fragmentation rule*) volta ad evitare che le multinazionali frammentino l'attività tra più società del gruppo per qualificare le singole funzioni come ausiliarie o preparatorie. La modifica inserita con il paragrafo 4.1 è finalizzata ad escludere la sussistenza della stabile organizzazione per il carattere ausiliario o preparatorio dell'attività svolta dall'impresa, quando la stessa o altre imprese del medesimo gruppo svolgono il proprio *business* nella stessa sede o in un'altra sede dello stesso Stato. Pertanto, la combinazione delle attività svolte può comportare il superamento del carattere preparatorio o ausiliario, qualora le attività svolte siano comunque funzioni complementari e parti di una operazione unitaria.

di

Daide Campo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/beps-stop-ad-abusi-e-tasse-ad-hoc-commissionario-e-web-economy>