

# Nuovo Rapporto OCSE per l'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione

Attenzione particolare riservata alle modifiche apportate all'art. 5 del modello di Convenzioni contro le doppie imposizioni

/ Gianluca ODETTO

L'OCSE ha pubblicato il [Rapporto](#) "*Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*", il quale detta ulteriori Linee guida per l'**attribuzione** dei **profitti** alle stabili organizzazioni. L'attenzione del Rapporto si concentra in particolare sulle nuove ipotesi di S.O., materiale e personale, che derivano dalla riscrittura del modello di Convenzioni contro le doppie imposizioni (la quale, a sua volta, ha fatto seguito al Rapporto conclusivo alla Action 7 del progetto BEPS). Il documento riguarda, naturalmente, anche i rapporti tra l'Italia e le altre giurisdizioni, alla luce delle modifiche apportate alla normativa interna (art. 162 del TUIR) dalla L. 205/2017 al fine di recepire i medesimi principi.

Il Rapporto si concentra essenzialmente su due fattispecie, rappresentate dalle **stabili organizzazioni** che risultano dall'applicazione delle norme di contrasto alla frammentazione artificiosa delle attività e dagli intermediari privi del requisito di indipendenza.

Con riferimento alla prima fattispecie, ora disciplinata dall'art. 5, paragrafo 4.1 del modello OCSE, il Rapporto ricorda che essa viene alla luce in **due situazioni** distinte:

- quella in cui l'impresa ha già nell'altro Stato una stabile organizzazione e svolge, sempre nell'altro Stato, un'altra attività che, in sé, ha carattere preparatorio o ausiliario, ma che risulta complementare a quella della S.O. ("*part of a cohesive business operation*");
- quella in cui non sussiste alcuna stabile organizzazione nell'altro Stato, ma la combinazione delle attività svolte dall'impresa estera e dalle imprese correlate pone in essere una *cohesive business operation* di carattere non preparatorio o ausiliario.

L'esempio portato dal Rapporto OCSE è quello della società Online Co. che, nell'ambito della propria attività di **commercio elettronico indiretto**, acquista beni da terzi e li vende a clienti finali in un altro Stato, dove la stessa ha un magazzino e un ufficio; nel magazzino lavorano 25 persone che si occupano dello stoccaggio temporaneo della merce e dell'organizzazione delle consegne (affidate a spedizionieri terzi), mentre nell'ufficio, dislocato in un luogo diverso rispetto al magazzino, lavorano 15 persone responsabili del *merchandising*.

Secondo il Rapporto, in questi casi il magazzino e l'ufficio rappresentano due stabili organizzazioni distinte dell'impresa estera, acclarato che l'attività complessi-

vamente svolta non ha carattere preparatorio o ausiliario; adottando le Linee guida sui prezzi di trasferimento nella **valutazione** della **quota parte** dei profitti attribuibili alle S.O., se ne deduce che a ciascuna di esse verrà attribuito un reddito pari al prezzo che Online Co. avrebbe dovuto pagare ad una parte indipendente rispettivamente per i servizi di stoccaggio e di consegna dei beni e per i servizi di *merchandising*.

## Nozione di agente dipendente "dilatata"

Con riferimento agli intermediari, l'attenzione del nuovo Rapporto si concentra sulle modifiche apportate all'art. 5, paragrafo 5, del modello OCSE, che attrae nella nozione di **stabile organizzazione** gli agenti non indipendenti che non solo concludono contratti, ma ricoprono abitualmente il ruolo principale nella conclusione di contratti poi "finalizzati" senza modifiche da parte della casa madre. In questi casi, i diritti e gli obblighi che si originano dai contratti si considerano imputabili all'agente, in qualità di stabile organizzazione: ciò, tuttavia, non significa che l'intero profitto della transazione viene attribuito all'agente, in quanto resta fermo il principio per cui il profitto di spettanza della S.O. è regolato dall'art. 7, paragrafo 2, del modello OCSE, che a sua volta lo quantifica nel corrispettivo che sarebbe stato pattuito per la medesima transazione tra parti indipendenti.

Le esemplificazioni di maggiore interesse riguardano le figure del commissionario che opera solo per conto della casa madre e della consociata che vende spazi pubblicitari su siti internet. Nel secondo caso, in particolare, si ipotizza la figura di un'impresa SiteCo., titolare di un sito internet, che vende gli spazi pubblicitari a clienti di un altro Stato per il tramite di una consociata sita in questo Stato, la quale agisce solo per conto della **controllante estera**. In questo caso si configura una stabile organizzazione, in quanto la consociata ricopre il ruolo principale nella conclusione dei contratti (termini e condizioni non sono, infatti, modificati dalla casa madre, la quale si limita ad incassare i profitti e a remunerare la consociata con la provvigione) e non ha la veste di impresa indipendente.

Come per il caso della stabile organizzazione materiale, anche per quella personale il profitto attribuibile alla S.O. è quello che verrebbe pattuito tra parti indipendenti per cedere gli spazi pubblicitari in questione.