

CAPITOLO OTTAVO

I SINGOLI CRITERI DI COLLEGAMENTO: ELEMENTI DI REDDITO

SEZIONE I – A

UTILI DI IMPRESA:

LA DEFINIZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE

SOMMARIO: 1. La stabile organizzazione quale sede di affari (cosiddetta, s.o. materiale). – 2. Il carattere fisso della sede di affari. – 3. L'esercizio dell'attività d'impresa a mezzo della sede fissa di affari. – 4. L'elencazione di possibili sedi costituenti una stabile organizzazione. – 5. Il cantiere quale stabile organizzazione. – 6. Attività preparatorie o ausiliarie preclusive della stabile organizzazione. – 7. La superata definizione di stabile organizzazione quale agente dipendente. – 8. La nuova stabile organizzazione fondata sulla persona (cd. s.o. personale). – 9. L'agire in uno Stato contraente per conto di un'impresa. – 10. L'abituale conclusione di contratti. – 11. L'abituale svolgimento del ruolo principale portante alla conclusione dei contratti da parte dell'impresa. – 12. Contratti conclusi a nome dell'impresa o per trasferire suoi beni e servizi. – 13. L'eccezione dell'agente indipendente. – 14. L'indipendenza dell'agente dall'impresa per cui agisce. Criteri. – 15. L'agire nell'ambito dell'attività ordinaria di agente indipendente. – 16. La persona che agisce per conto di impresa strettamente correlata. – 17. Raccomandatari e mediatori marittimi. – 18. Rapporti di controllo societario e riscontro della stabile organizzazione. – 19. Stabile organizzazione e commercio elettronico. – 20. L'ampliamento della stabile organizzazione per le attività di servizi. – 21. La stabile organizzazione presunta nel settore delle scommesse. – 22. Gli accordi preventivi (*ex ruling* internazionale).

1. La stabile organizzazione quale sede di affari (cosiddetta, s.o. materiale).

a) Il Mod. OCSE e i trattati italiani.

I trattati internazionali contro le doppie imposizioni e il Mod. OCSE 2017 (art. 7, 1° par.) individuano nella stabile organizzazione l'elemento di collegamento degli utili d'impresa, ossia l'elemento che, sotto il profilo spaziale, legittima, ma al tempo stesso limita, internazionalmente, l'imposizione da parte dello Stato contraente in cui detta stabile organizzazione, appartenente ad un'impresa esercitata da un residente dell'altro Stato contraente, è localizzata. A partire dal Mod. OCSE 2000 tale nozione coincide con quella di base fissa dei redditi da professioni indipendenti, stante la soppressione dell'art. 14. Ciò, tuttavia, non riguarda i trattati italiani che tutti mantengono ancora tale autonoma disciplina. (*Rinvio al vol. II, Trattati fiscali italiani a confronto*).

Nei trattati italiani l'espressione "stabile organizzazione" designa, similmente al Mod. OCSE 2017 (art. 5, 1° par.), una *sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*. Da tale definizione generale emergono quelli che sono gli *elementi costitutivi della stabile organizzazione*, rappresentati dall'esistenza di una sede di affari ("*place of business*"), dal suo carattere fisso ("*fixed*") e, infine, dall'esercizio dell'attività d'impresa, in tutto o in parte, per mezzo di questa sede ("*through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*"). A questi elementi definitori talora, soprattutto in passato, ne sono stati aggiunti altri, quale, ad esempio, il carattere produttivo della sede d'affari, cioè, la sua ca-

pacità di contribuire agli utili dell'impresa, elemento, peraltro, non più riconosciuto (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 7).

Il Com. ritiene assiomatico assumere, per un'impresa bene organizzata, che ciascuna parte contribuisce alla produttività del tutto. Conforme: Ag. Entr., risol. 10 aprile 2008, n. 141/E, ritenendo che la configurabilità di una data struttura a stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente svolge una data attività non sia inficiata dall'esiguità – o, al limite, dall'assenza – di componenti reddituali riferibili a detta attività, con richiamo, in giurisprudenza, al principio affermato da: Cass., sent. 17 maggio 2000, n. 10062, secondo cui un'impresa capo-gruppo può, «per le esigenze più svariate, che possono consistere nella tutela dell'immagine mondiale del gruppo o nell'intento di assicurarsi una maggiore presenza sul mercato, mantenere proprie strutture indipendenti, ivi comprese stabili organizzazioni, anche quando dalle stesse non conseguano ricavi in tempi brevi».

Quanto al primo di questi elementi, l'espressione “*sede di affari*” comprende immobili, strutture o installazioni usate per esercitare l'attività dell'impresa, anche se non impiegate esclusivamente a tale scopo. Si è in presenza di una sede di affari anche nell'ipotesi in cui non vi sia disponibilità di alcun immobile, o quando lo svolgimento dell'attività neppure richiede un immobile, ma, semplicemente, *l'impresa usufruisce di un certo spazio a sua disposizione*. È irrilevante il titolo in base al quale l'immobile, la struttura o l'installazione è posseduta, se di proprietà, oppure in locazione, o comunque a disposizione dell'impresa ad altro titolo. Una sede di affari può essere, dunque, rappresentata da uno *spiazzo in un mercato*, oppure da un'area utilizzata in modo stabile *presso un deposito doganale*, ad esempio per il deposito di merci assoggettate a dazi, o, ancora, può essere situata *presso le strutture di un'altra impresa*. Insomma, la circostanza che un'impresa possa disporre di uno spazio da utilizzare per l'esercizio della sua attività è sufficiente perché sussista una sede di affari. Perciò anche *l'occupazione illegittima* di uno spazio soddisfa il requisito in questione. D'altro canto, la mera presenza di un'impresa in un dato posto non comporta di necessità che tale ubicazione rappresenti un luogo a disposizione dell'impresa (Com. 2017, art. 5, par. 1, punti 10-11).

Il Com. esemplifica (art. 5, punti 14-17 e 20) come non si sia in presenza di una sede di affari nel caso di un rappresentante di commercio che regolarmente si reca presso un importante cliente dell'impresa per raccogliere ordini e, a tal fine, incontra il direttore acquisti nel suo ufficio; diversamente dal caso del dipendente di una società che, per lungo tempo, ha il permesso di utilizzare un ufficio presso la sede centrale di una società controllata, di recente acquisizione, al fine di verificare che detta società adempia agli obblighi ad essa derivanti da contratti conclusi con la controllante. Da questi esempi emerge come l'espressione “per mezzo della quale” (“*through which*”), riferita alla sede, deve essere intesa in un *significato ampio*, in modo da includere tutti i possibili luoghi a disposizione dell'impresa per lo svolgimento dell'attività: ad esempio, un'impresa di pavimentazione stradale è considerata esercitare tale attività per mezzo della sede in cui detta attività si svolge.

b) *La disciplina unilaterale dell'Italia.*

Analogamente, l'espressione «stabile organizzazione» *nel diritto interno italiano* designa “una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato” (art. 162, 1° c., tuir). Tale definizione di stabile organizzazione è stata introdotta solo con il d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, emanato in attuazione della legge delega di riforma fiscale e del principio direttivo dalla stessa sancito (art. 4, 1° c., lett. a, l. 7 aprile 2003, n. 80) per cui detta definizione avrebbe dovuto essere effettuata “sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni”. Ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap su tale definizione normativa del Tuir prevale quella dei trattati internazionali italiani.

Nel chiarire che, similmente al modello OCSE, l'art. 162 reca ipotesi sia "positive", sia "negative" che configurano, rispettivamente, l'esistenza o l'inesistenza di una stabile organizzazione di tipo "materiale" e, in modo analogo, le ipotesi di stabile organizzazione di tipo "personale", l'Ag. Entr., circol. 16 giugno 2004, n. 25/E, par. 6.3, rileva come, sebbene la nuova norma sia destinata ai casi non disciplinati da un trattato, è rimessa al contribuente la possibilità di invocare l'eventuale trattamento più favorevole della norma interna rispetto a quanto previsto da un accordo internazionale per effetto del rinvio che l'art. 162, 1° c., opera all'art. 169, Tuir. Essa riconosce, inoltre, che i 3 elementi costitutivi sopra individuati con riguardo al Mod. OCSE 2017 fondano anche la definizione interna di stabile organizzazione dell'art. 162, Tuir (Ag. Entr., circol. 3/5/2013, n. 12/E, cap. 7; Ag. Entr., circol. 7/8/2014, n. 26/E).

L'inserimento entro l'art. 162 nel Titolo III del Tuir, relativo alle disposizioni comuni, rende applicabile la norma anche alle attività di impresa condotte da persone fisiche. Da tale definizione interna deve essere tenuta distinta quella ai fini dell'IVA (l'art. 7, d.p.r. 633/1972 si riferisce alla stabile organizzazione, ma non la definisce), introdotta dal regolamento UE n. 282/2011 in applicazione della direttiva 2006/112, ai sensi della quale (art. 11, 1° par.) la stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica (...) caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione.

2. Il carattere fisso della sede di affari.

Il secondo elemento definitorio, rappresentato dal carattere fisso della sede di affari, richiede che detta sede sia localizzata in un *punto stabilito* e con un certo grado di permanenza nel tempo. Deve sussistere, cioè, un collegamento tra la sede di affari ed un preciso punto geografico, in mancanza del quale è irrilevante il tempo in cui l'impresa di uno Stato contraente opera nell'altro Stato contraente. Non è, tuttavia, necessario che l'installazione sia proprio fissata al suolo, bensì è sufficiente che rimanga in un certo sito. Le attività che, per loro natura, richiedono di svolgersi muovendo da un luogo ad altro limitrofo pongono la questione se si è in presenza di una singola sede o di più sedi di affari: in tali casi occorre verificare se, alla luce della natura dell'attività, il sito entro cui le attività si spostano possa essere considerato come costituente *un'unità coerente, sotto il profilo commerciale e geografico*, avuto riguardo alla specifica attività d'impresa. Ad esempio, una *miniera*, per quanto possa essere estesa, costituisce una singola sede di affari anche se le attività si svolgono da un luogo all'altro al suo interno, rappresentando essa, per le imprese estrattive, un insieme unitario sia sotto il profilo commerciale che geografico. Altrettanto è a dirsi nel caso di un *"office hotel"* presso cui un'impresa di consulenza regolarmente affitti alcuni uffici, oppure una *strada pedonale*, o un *mercato all'aperto*, o una *fiera* in cui un venditore regolarmente allestisca la sua bancarella, sia pur cambiando posto ogni volta (Com. OCSE 2017 art. 5, punti 21-23).

Non vi è coerenza sotto il profilo commerciale, anche se l'attività si svolge in un'area geografica limitata, ad esempio, nel caso del decoratore che lavora, in successione, sulla base di diversi contratti, autonomi l'uno dall'altro, e per clienti diversi in un ampio edificio adibito ad uffici. Né è detto che vi sia coerenza sotto il profilo geografico se l'area di svolgimento delle attività d'impresa riguarda un singolo progetto, pur potendo configurare un insieme coerente sotto il profilo commerciale, come è il caso, ad esempio, di un'impresa di consulenza che presti la sua attività presso differenti *branch* in luoghi separati in base ad un singolo progetto di addestramento dei dipendenti di una banca: in questo caso ogni filiale deve essere considerata separatamente (Com. OCSE 2017 art. 5, punti 24-25).

In generale, da tutti questi esempi emerge come la sede debba essere situata in un dato punto geografico, ma pur sempre sul *territorio* dello Stato contraente di non residenza dell'imprenditore, ed a tale riguardo si è posta la questione se un *satellite che percorre un'orbita geostazionaria* costituisca una sede fissa d'affari per l'operatore satellitare, questione a sua volta dipendente da quella dell'estensione nello spazio del territorio di uno Stato, risolta da tutti gli Stati membri dell'OCSE in base alle norme del diritto internazionale nel senso di escludere che detto satellite sia localizzato sul territorio statale e, di riflesso, possa costituire una sede fissa di affari (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 27).

L'elemento della fissità è poi da intendere oltre che spazialmente, anche in senso temporale, perciò la sede di affari deve *permanere nel tempo* almeno per un certo periodo, pur se, in ragione del tipo di attività, anche un breve periodo può talvolta soddisfare tale requisito, e cioè quando è solo entro questo limitato tempo che essa può svolgersi. Il problema interpretativo che in tali ipotesi si pone è quello dell'individuazione della *durata minima*, al cui riguardo vi è una certa varietà nella *prassi* degli Stati, in linea di massima, comunque, tendenti a farla coincidere con una durata di almeno *6 mesi*, tempo al di sotto del quale non sussiste sede fissa. Fanno eccezione a questa prassi generale le *attività a carattere ricorrente*, per le quali, pur di durata inferiore a tale periodo, rileva anche il numero di volte di utilizzo, che, se si estende su più anni regolarmente, consente di considerare soddisfatto il requisito di fissità; nonché fanno eccezione le attività d'impresa, *pur di breve durata, esercitate esclusivamente nello Stato contraente che le ospita, in ragione del collegamento più intenso* con questo Stato (Com. OCSE 2017 art. 5, punti 28-30). *Interruzioni temporanee* non determinano la cessazione della sede fissa, mentre situazioni di *abuso* possono presentarsi quando una sede di affari è utilizzata per brevi periodi di tempo da più imprese simili esercitate dalla stessa persona o da persone collegate con l'intento di far apparire un utilizzo, da parte di ciascuna impresa, inferiore a quello minimo perché si configuri una sede fissa per ciascuna di esse (Com. OCSE 2017 art. 5, punti 32-33).

Fra le osservazioni al Commentario al riguardo vi è quella della Germania (punto 179) secondo la quale il *requisito di permanenza* richiede un dato periodo minimo di presenza durante l'anno in questione, a prescindere dalla natura ricorrente, o non, dell'attività. In senso contrario, l'Ag. Entr., circol. 7 agosto 2014, n. 26/E, p. 4.1, trattando degli aspetti fiscali connessi all'esposizione universale di Milano del 2015 (EXPO), si è totalmente allineata al Com. in ordine alla configurabilità di una stabile organizzazione anche quando l'attività esercitata, per mezzo della base fissa, necessita di essere svolta in un breve arco temporale, concludendo che il requisito temporale deve essere adattato alla durata limitata dell'evento, in ogni caso destinato a protrarsi per 6 mesi (1° maggio – 31 ottobre 2015) e, pertanto, sufficiente per integrare il requisito temporale.

3. L'esercizio dell'attività d'impresa a mezzo della sede fissa di affari.

Affinché la sede fissa di affari costituisca una stabile organizzazione è, inoltre, necessario che *per mezzo di essa sia esercitata, in tutto o in parte, l'attività d'impresa*. Non necessariamente deve trattarsi di attività a carattere produttivo: anche la locazione o il noleggio di beni materiali e immateriali, quali immobili, attrezzature, brevetti, così come la messa a disposizione di capitali, da parte di una sede fissa di affari a favore di terzi, è attività tale da configurare detta sede a stabile organizzazione (Com. OCSE 2017 art. 5, punti 35-37).

Per le questioni peculiari che la *locazione di container* solleva a tale riguardo cfr. il Rapporto del Comitato degli Affari fiscali dell'OCSE, *The taxation of income derived from the leasing of containers*, approvato nel 1983. Altra attività che non si considera come esercitata interamente o parzialmente a mezzo di una sede di affari è quella dell'*operatore di telecomunicazioni* residente di uno Stato contraente che stipula un contratto di *roaming* con un

operatore straniero, consentendo ai suoi utenti di collegarsi alla rete di telecomunicazione di quest'ultimo; difatti, l'operatore nazionale trasferisce meramente le chiamate all'operatore straniero e non opera, né ha accesso materiale a tale rete straniera, sicché il luogo in cui tale rete è localizzata non può essere considerata a disposizione dell'operatore nazionale e, di riflesso, una sua stabile organizzazione (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 38).

L'attività può essere esercitata, oltre che dall'*imprenditore* (se persona fisica), da *dipendenti*, o da altre persone che ricevono istruzioni dall'impresa, ad esempio, da *agenti dipendenti*. Sono *ininfluenti*, nei rapporti con terzi, *i poteri* di tali soggetti, come la mancanza di autorizzazione a concludere contratti con l'impresa, per l'agente dipendente, se questi lavora presso una sede fissa di affari. Si è in presenza di una stabile organizzazione, comunque, anche nei casi in cui l'attività d'impresa è esercitata principalmente con *attrezzature automatiche* (ad esempio, distributori automatici, macchine da gioco) e l'intervento del personale umano è limitato all'installazione e messa in funzione, al controllo e alla manutenzione di queste attrezzature, a differenza del caso in cui detti apparecchi sono soltanto installati presso terzi che se ne occupano poi interamente. Quanto al *momento* in cui *ha inizio* l'esercizio dell'attività a mezzo della stabile organizzazione esso segue all'eventuale periodo in cui si svolge qualsiasi attività preparatoria della sede, attività che, essendo nella sostanza diversa da quella per cui la sede di affari deve servire regolarmente, impedisce che si configuri ancora una stabile organizzazione. La *cessazione* delle attività esercitate per mezzo di essa, invece, si ha quando tutti gli atti e le misure connesse con le attività precedentemente svolte sono terminate (liquidazione delle transazioni correnti, manutenzione e custodia delle strutture) (Com. OCSE 2017 art. 5, punti 39-41 e 44).

4. L'elencazione di possibili sedi costituenti una stabile organizzazione.

Il Mod. OCSE 2017 stabilisce (art. 5, 2° par.) che l'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare: *a*) una sede di direzione ("*place of management*"); *b*) una succursale ("*branch*"); *c*) un ufficio; *d*) un'officina; *e*) un laboratorio ("*workshop*"); *f*) una miniera, un pozzo di petrolio o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali. Tale *elenco, non avente carattere tassativo* e riferito al 1° par. ("*in particolare*"), contiene esempi di sedi di affari che possono costituire, singolarmente, una *stabile organizzazione*, se soddisfano i vari elementi costitutivi già esaminati.

Numerosissimi i trattati italiani ancora formulati in tale ambito sulla base del *Draft OCSE 1963* e non includenti, perciò, il riferimento espresso a pozzi di petrolio o di gas fra i luoghi di estrazione, mentre in altri accordi dell'Italia l'elenco del 2° par. si arricchisce di altre strutture (*rinvio al vol. II, Trattati fiscali italiani a confronto*).

La corrispondente definizione di *stabile organizzazione del diritto interno italiano* contiene una previsione (art. 162, 2° c., *tuir*) *in parte simile* a quella del Mod., ai sensi della quale essa comprende, in particolare: *a*) una sede di direzione; *b*) una succursale; *c*) un ufficio; *d*) un'officina; *e*) un laboratorio; *f*) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali; *f-bis*) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso. Tale ultima ipotesi è stata aggiunta con l. 27 dicembre 2017, n. 205 (art. 1, c. 1010, lett. *a*).

Con una disposizione introdotta nell'ordinamento italiano nel 2012 (art. 38, 1° c., d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, conv. con l. 221/2012) un *vettore aereo*, titolare di una licenza di esercizio rilasciata da uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia, è considerato stabilito sul territorio nazionale quando esercita in modo stabile o continuativo o abituale l'attività di trasporto aereo a partire da una "base". Per il significato del termine base occorre riferirsi al diritto aeronautico, in cui designa un insieme di locali ed infrastrutture a partire dalle quali un'impresa esercita in modo stabile, abituale e continuativo l'attività di trasporto aereo, avvalendosi di lavoratori subordinati che hanno in tale base il loro centro di attività professionale, nel senso che vi lavorano, vi prendono servizio e vi ritornano dopo lo svolgimento della propria attività. Siffatta base di un vettore aereo costituisce, ad avviso delle Entrate, un caso di «sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato», che si aggiunge alle esemplificazioni "positive" di stabile organizzazione (sede di direzione, etc.) previste dall'art. 162 e dalle norme convenzionali (cosiddetta, stabile organizzazione di vettore aereo).

Occorre, tuttavia, considerare che, se la tratta coperta dal vettore si svolge in traffico internazionale, su tale norma interna prevale la norma dei trattati sugli utili da navigazione aerea in traffico internazionale (art. 8, Mod. OCSE 2017) e, dunque, il criterio di collegamento della stabile organizzazione è sostituito dal criterio esclusivo di residenza (o, per il Mod. 2014 e precedenti, da quello della sede di direzione effettiva).

5. Il cantiere quale stabile organizzazione.

Nel Mod. OCSE 2017 un paragrafo a sé dell'art. 5 (3° par.) è dedicato a *cantieri e a progetti di costruzione o di installazione*, che sono considerati stabile organizzazione soltanto se la relativa durata oltrepassa i dodici mesi (nella versione del 1963 questa previsione concludeva l'elenco del 2° par., e così si presenta tuttora in molti trattati italiani). Se il requisito temporale dei 12 mesi non è soddisfatto, non sussiste alcuna stabile organizzazione, neppure in presenza di un'installazione all'interno del cantiere, ad esempio, un ufficio o un laboratorio (ai sensi del 2° par.), collegato con l'attività di costruzione. Ciò, salvo che tale ufficio o laboratorio sia utilizzato per più siti, o progetti, di costruzione o di installazione e vi siano esercitate attività che vanno al di là di quelle menzionate all'art. 5, 4° par (ossia, di quelle definite, in linea generale, come attività preparatorie o ausiliarie), poiché, in tal caso, è questo ufficio o laboratorio a costituire una stabile organizzazione (sempre che siano soddisfatti anche gli altri requisiti), a prescindere dalla durata superiore o inferiore ai 12 mesi del singolo sito, o progetto, ed in tale ipotesi sono soltanto gli utili attribuibili alle funzioni esercitate a mezzo di tale ufficio o laboratorio (incluse le funzioni svolte in ordine ai vari siti, o progetti, di costruzione o di installazione, ma solo se e nei limiti in cui esse sono propriamente attribuibili all'ufficio o al laboratorio) a dover essere attribuiti alla stabile organizzazione.

L'applicazione del *test dei dodici mesi* al singolo sito o progetto deve avvenire avuto riguardo alla *coerenza commerciale e geografica* di esso, a prescindere dai contratti sottostanti. Ad esempio, un cantiere di costruzione di più case costituisce una singola unità anche in presenza di ordini da parte di più persone. La natura delle attività in esame, e, in particolare, il dragaggio delle vie di navigazione, la posa in opera di oleodotti, gasdotti, metanodotti

(*pipe-lines*), è poi tale per cui esse si spostano continuamente o, almeno, di tanto in tanto, man mano che il progetto avanza.

Taluni accordi italiani non prevedono il *limite minimo di superamento dei dodici mesi*, bensì si registra una certa varietà: scendono eccezionalmente anche a *tre mesi*, ampliando in tal modo le ipotesi di sussistenza di una stabile organizzazione, oppure arrivano a porre il limite minimo di superamento dei *ventiquattro mesi*, restringendone notevolmente i casi rispetto al Mod. OCSE. Eccezionalmente mantengono la regola dei dodici mesi, ma calcolati su un periodo di diciotto mesi. In qualche convenzione italiana sono incluse anche *le attività di supervisione e di sorveglianza* esercitate nel cantiere (*rinvio al vol. II, Trattati fiscali italiani a confronto*).

Per le *società fiscalmente trasparenti* la regola dei 12 mesi ha riflessi sui soci, in quanto, oltrepassato questo periodo ed essendo sussistente perciò la stabile organizzazione per la società, si considera che ciascun socio disponga di una stabile organizzazione ai fini della tassazione della propria quota di utili conseguiti dalla società ed attribuibili alla stabile organizzazione, a prescindere dal periodo di tempo che detto socio ha speso presso il cantiere (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 56).

Nella *definizione interna italiana di stabile organizzazione* è previsto che un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato «stabile organizzazione» soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a *tre mesi* (art. 162, 3° c., *uir*).

Rispetto a tale disposizione si registrano due sostanziali differenze dal Mod. OCSE 2017 e dalla larghissima maggioranza di trattati italiani: il periodo di 3 mesi, significativamente inferiore, e l'inserimento delle attività di supervisione.

La previsione nei trattati della durata minima di 12 mesi dei cantieri si presta a *strategie elusive dello status di stabile organizzazione* per le cui azioni di contrasto si *rinvia alla parte terza, capitolo tredicesimo, sezione IV, Elusione dello status di stabile organizzazione, par. 5*.

6. Attività preparatorie o ausiliarie preclusive della stabile organizzazione.

Tradizionalmente i trattati fiscali italiani e il Modello OCSE individuano alcune attività che, in via di eccezione, pur se svolte tramite una sede fissa di affari, non sono sufficienti a fare di questa sede una stabile organizzazione, *eccezioni* giustificate dalla loro generale e comune natura di *attività a carattere preparatorio o ausiliario*. Tali norme sono state oggetto di frequente uso distorto tramite condotte elusive per contrastare le quali l'*Action 7 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, 11-15)* del Progetto BEPS ha proposto alcune modifiche testuali.

Ne risulta l'attuale testo del Mod. OCSE 2017 (art. 5, 4° par.) così formulato (le due espressioni racchiuse in parentesi quadre sono eliminate): *nonostante le precedenti disposizioni del presente articolo, non si considera che vi sia una stabile organizzazione se: a) si fa uso di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa; b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; e) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività [che sia a carattere preparatorio o ausiliario]; f) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate alle lettere da a) ad*

e), [purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, sia a carattere preparatorio o ausiliario], *purché tale attività o, nel caso della lett. f), l'intera attività della sede fissa di affari, sia a carattere preparatorio o ausiliario* (art. 5, 4° par., Mod. OCSE 2017).

L'inciso finale, in cui consiste l'ulteriore modifica 2017, è stato inserito nella parte conclusiva della clausola (rispetto alla lett. f dove era collocato) in modo da essere riferito a tutte le lettere precedenti e rendere maggiormente manifesto, rispetto al testo precedente 2014, che *tutte le ipotesi elencate sono soggette alla condizione del carattere preparatorio o ausiliario*. Tali modifiche sono state, ad esempio, già accolte dalla recente Conv. Italia-Cile.

L'elencazione è *tassativa* (a differenza di quella dell'art. 5, 2° par.). Le eccezioni sono *giustificate* dal fatto che, nonostante la sede di affari in cui si svolgono queste attività possa contribuire alla produttività dell'impresa, ciò, comunque, non incide in modo concreto sulla produzione degli utili, rendendone difficoltosa qualsivoglia attribuzione a detta sede e ingiustificata la tassazione da parte dello Stato contraente che la ospita. Tali eccezioni *restringono la definizione di stabile organizzazione* del 1° par., escludendo dal suo ambito tutte quelle sedi fisse che, in ragione del carattere meramente preparatorio o ausiliario svolto, non integrano una stabile organizzazione; in definitiva, queste eccezioni impediscono che un'impresa residente di uno Stato contraente possa essere tassata in un altro Stato contraente se vi esercita *soltanto* attività di carattere *puramente preparatorio o ausiliario* (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 58).

Il *criterio decisivo per distinguere* fra attività che rivestono un tale carattere e attività che ne sono prive, distinzione non sempre agevole, è quello per cui l'attività in sé della sede fissa di affari deve costituire *un'essenziale e significativa parte dell'attività dell'impresa nel suo insieme*: dunque, fermo restando che ogni caso deve essere valutato a sé, si può dire, a grandi linee, che quanto più una sede fissa di affari ha un oggetto tendente a coincidere con quello dell'intera impresa, tanto più è probabile che essa integri gli estremi di una stabile organizzazione (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 59).

Per quanto concerne l'*attività preparatoria* si intende per tale quella svolta in vista di quella che sarà l'attività essenziale e significativa dell'impresa e si protrae, di regola, per un periodo relativamente breve, la cui durata dipende dalla natura di tale attività d'impresa. Salvo eccezioni: può, infatti, aversi attività preparatoria, in un dato luogo e per un considerevole periodo di tempo, di altra attività che si svolgerà altrove (es. impresa edile che addestra in un dato luogo i propri dipendenti per poi inviarli a lavorare in altri paesi). Un'*attività ausiliaria* consiste, invece, solitamente in un'attività svolta per dare supporto all'attività essenziale e significativa dell'impresa, da cui rimane, tuttavia, distinta; non ha carattere ausiliario l'attività per il cui svolgimento è richiesto un significativo impiego di beni e di personale (Com. 2017 art. 5, punto 60).

Le eccezioni dalla lett. a) alla lett. e), riguardano attività della sede fissa di affari che *l'impresa svolge per sé stessa*; pertanto, *sussiste stabile organizzazione se tali attività sono svolte per conto di altre imprese* presso lo stesso sede fissa di affari (es. impresa, che mantiene un ufficio a fini di pubblicità dei propri prodotti o servizi, svolgente presso tale sede anche attività pubblicitaria per conto di altre imprese) (Com. 2017 art. 5, punti 60-61).

La lett. a) si riferisce ad una sede fissa di affari costituita da *strutture utilizzate da un'impresa per immagazzinare, esporre o consegnare i propri beni o merci*. Se l'attività svolta in una tale sede abbia carattere preparatorio o ausiliario, o non, è questione che deve essere risolta sulla base di una pluralità di elementi riguardanti l'intera impresa. Ricade nell'eccezione

della lett. a), ad esempio, il *deposito doganale* con impianti speciali che un *esportatore di frutta* di uno Stato mantiene nell'altro Stato *al solo scopo di conservarla* in un ambiente controllato durante la procedura di sdoganamento; così, vi ricade la sede fissa di affari che un'impresa mantiene soltanto per la *consegna di pezzi di ricambio* a propri clienti per macchinari a questi forniti, salvo che, *in aggiunta, effettui la manutenzione e riparazione* di questi macchinari, in quanto le attività svolte da tale sede vanno oltre l'attività di mera consegna della lett. a), non costituendo attività preparatorie o ausiliarie, bensì attività post-vendita quale parte essenziale e significativa dei servizi offerti dall'impresa ai propri clienti.

Al contrario, nel caso, ad es., di un *ampio magazzino*, sito nello Stato S, di cui dispone un'impresa, residente dello Stato R, per svolgervi, con l'ausilio di *numerosi dipendenti, attività di immagazzinamento e consegna* di proprie merci *vendute online* nello Stato S, il magazzino non soddisfa i requisiti dell'art. 5, 4° par., poiché dette attività sono svolte con un notevole impiego di beni (il magazzino) e di personale, costituendo, dunque, *una parte essenziale dell'attività di vendita/distribuzione dell'impresa ed essendo, di riflesso, prive di carattere preparatorio o ausiliario*. Problemi possono porsi, in ordine all'art. 5, 4° par., lett. a), per le strutture, quali *cavi* (per trasmissione dati, energia, etc.) e *condotte* (per trasporto di petrolio, gas, metano, etc.) *che attraversano il territorio di uno Stato* (salvo rientrano nella definizione di beni immobili *ex art. 6, 2° par.*) (Com. OCSE 2017 art. 5, punti 62-64).

La lett. b) si riferisce al *mantenimento di uno stock di beni o merci appartenenti all'impresa*. Ne esula, al contrario, il mantenimento di stock da parte di *persona, diversa dall'impresa* cui i beni e le merci appartengono, presso una *struttura gestita da tale altra persona* (es. società di logistica) *di cui l'impresa non può disporre* (fermo restando che detta struttura non configura, comunque, una stabile organizzazione dell'impresa, difettando la disponibilità), salvo che l'impresa abbia accesso illimitato ad una parte separata del magazzino a fini di controllo e mantenimento dei beni/merci, dovendosi in questo caso verificare se tali attività integrino, o non, un'attività preparatoria o ausiliaria tale da escludere l'esistenza di una stabile organizzazione (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 65).

La lett. c) riguarda la situazione in cui uno *stock* di beni o merci, appartenente ad un'impresa, è oggetto di *trasformazione* da parte di una seconda impresa, in nome o per conto della prima. Anche in questa ipotesi il luogo in cui è mantenuto lo stock di beni o merci, appartenenti ad un'impresa residente dello Stato R ed oggetto di trasformazione da parte di un'impresa che effettua lavorazione per conto terzi situata nello Stato S, non integra una stabile organizzazione della prima impresa, salvo che essa abbia accesso illimitato alle condizioni già viste per la lett. b) (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 67).

La lett. d) riguarda due ipotesi, di cui la prima è quella della sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci: *l'utilizzo della sede deve essere esclusivo per l'impresa e l'attività deve avere un carattere preparatorio o ausiliario*, non ricorrendo questa eccezione (e quindi sussistendo una stabile organizzazione) in caso di sede fissa utilizzata per l'acquisto di beni o merci se l'attività complessiva dell'impresa consiste nella vendita di tali beni e se l'acquisto è una funzione fondamentale nel suo *core business*. Il Com. illustra l'eccezione, per cui non sussiste stabile organizzazione, con l'esempio di società, residente dello Stato R, che gestisce grandi *discount* e mantiene un ufficio nello Stato S per due anni, durante i quali i dipendenti effettuano saltuari acquisti per l'ufficio, al fine di svolgervi ricerche di mercato e avviare contatti, a livello di strutture di governo locale, mirati ad ottenere l'apertura di punti vendita in detto Stato S. A tale situazione è applicabile la lett. f), trattandosi di più attività svolte mediante l'ufficio la cui generale attività ha carattere preparatorio, mentre le lett. d) ed e) si applicherebbero alle attività di acquisto, ricerca etc. se ognuna di queste fosse l'unica attività svolta nell'ufficio.

Al contrario, non ricorre l'eccezione, ad es., nel caso di società, residente dello Stato R, grande acquirente di un particolare prodotto agricolo dello Stato S, che vende dallo Stato R a distributori situati in diversi Stati e gestisce un ufficio acquisti nello Stato S dove lavorano suoi dipendenti aventi conoscenze specialistiche del prodotto e contatti con i produttori dello Stato S, cui fanno visita, per determinarne il tipo e la qualità del prodotto (il cui processo produttivo è complesso e richiede dette conoscenze) secondo standard internazionali e per stipulare contratti di diverso tipo per il relativo acquisto (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 68).

La seconda ipotesi oggetto della lett. d) è quella della sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di *raccogliere informazioni per l'impresa*: di regola, infatti, questa necessita di raccogliere informazioni prima di stabilirsi in uno Stato per svolgervi la propria attività e, se lo fa tramite una sede fissa di affari mantenuta unicamente a tale scopo, occorre verificare se la raccolta di informazioni si mantenga nei limiti di un'attività preparatoria o ausiliaria, oppure se li superi.

La lett. e) si applica ad una sede fissa di affari mantenuta unicamente allo scopo di portare avanti, per l'impresa, *qualsiasi attività non espressamente elencata nelle precedenti lett. a)-d)*. Come le attività elencate alle lettere da a) a d) sono solo comuni esempi di attività che presentano spesso un carattere preparatorio o ausiliario, così non è richiesto un elenco esaustivo per la lett. e), sussistendo l'eccezione solo a fronte di attività che condividono un tale carattere (Com. OCSE 2017 art. 5, punto 70).

Esempi di sedi di affari riconducibili alla lett. e) sono quelle utilizzate esclusivamente a *fini pubblicitari, o per fornire informazioni, o per scopi di ricerca scientifica, oppure per contratti di assistenza di brevetti, know-how, etc., a condizione che tali attività rivestano carattere preparatorio o ausiliario*. Una sede fissa di affari che svolga funzioni di controllo dell'impresa, o anche solo di una parte di essa, o di un gruppo non può essere considerata come svolgente un'attività preparatoria o ausiliaria.

Infine, la lett. f) riguarda l'ipotesi in cui una sede fissa di affari riunisca le attività elencate dalla lett. a) alla lett. e): ciò non comporta, di per sé solo, che si integri una stabile organizzazione. Se l'insieme delle attività di tale sede fissa di affari ha carattere meramente preparatorio o ausiliario, non sussiste alcuna stabile organizzazione. Salva l'applicazione del nuovo art. 5, par. 4.1, Mod. OCSE 2017 (*anti-fragmentation rule*), esula dalla previsione della lett. f) l'ipotesi in cui l'impresa mantenga diverse sedi fisse di affari che ricadono nelle eccezioni delle lett. da a) ad e), in quanto ciascuna sede di affari deve essere considerata separatamente e in modo isolato al fine di valutare se integra una stabile organizzazione (Com. OCSE 2017 art. 5, punti 73-74).

La *conclusione di contratti* necessari per avviare e svolgere le attività a carattere preparatorio o ausiliario nella sede fissa da parte di dipendenti in servizio presso di essa non è circostanza atta a configurare l'esistenza di una stabile organizzazione ai sensi dell'art. 5, 5° par., nei limiti in cui siano soddisfatte le condizioni poste dal 4° par. Parimenti, se ricorre una delle eccezioni del 4° par., ciò vale anche in sede di *realizzo dei beni mobili facenti parte del patrimonio della sede fissa di affari* quando cessa l'attività dell'impresa presso tale sede. Ad es., in caso di merce ceduta al termine di una *fiera* nel corso della quale era oggetto di esposizione, integrando le eccezioni *ex* lett. a) e b), la cessione ricade nella lett. e), trattandosi di *attività ausiliaria*, diversamente dal caso in cui la merce non fosse stata oggetto di alcuna esposizione in fiera. Se una sede fissa di affari è utilizzata anche per attività diverse da quelle preparatorie o ausiliarie, configurando una stabile organizzazione, gli utili ad essa attribuibili derivanti da tutte queste attività sono tassabili dallo Stato contraente dove è insediata detta stabile organizzazione (Com. OCSE 2017 art. 5, punti 75-77 e 97, 44; art. 13, punti 1, 2).

Sulla previsione introdotta nel Mod. OCSE 2017 (art. 5, par. 4.1) e nella Conv. mult. anti BEPS per contrastare comportamenti elusivi consistenti nella *frammentazione delle attività d'impresa*, compiuta a fini di ricondurre ciascuna parte del tutto ad attività meramente ausiliarie e preparatorie, *rinvio* al capitolo *tedicesimo*, sezione IV, Elusione dello *status* di stabile organizzazione.

Anche la *definizione interna di stabile organizzazione* dell'art. 162, *tuir* (commi 4 e 4-*bis*), contiene una previsione oggetto delle medesime modifiche, apportate con l. 205/2017 (art. 1, c. 1010, lett. *a*), che hanno interessato il Mod. OCSE 2017 (art. 5, 4° par.).

7. La superata definizione di stabile organizzazione quale agente dipendente.

a) Il Mod. OCSE 2014 e i trattati italiani.

La definizione di stabile organizzazione non si esaurisce nella sede fissa di affari, quale individuata dall'art. 5, 1° e 2° par., bensì include un'altra figura, avente suoi elementi costitutivi, atta a configurare l'esistenza di una stabile organizzazione pur quando l'impresa, esercitata da un residente di uno Stato contraente, non dispone di alcuna sede fissa di affari nell'altro Stato contraente. Questa figura risulta da una previsione (5° par.) già presente nel *Draft* OCSE 1963 e modificata negli anni, da ultimo, radicalmente, con il Mod. OCSE 2017.

Larga parte dei trattati italiani e il superato Mod. OCSE 2014 prevedono che tale ulteriore configurazione si abbia quando una *persona* – *diversa da un agente che goda di uno status indipendente* (da individuarsi ai sensi del 6° par.) – *agisce per conto di un'impresa e dispone in uno Stato contraente di poteri* che essa esercita *abitualmente* e che le permettono di *concludere contratti a nome dell'impresa*.

La persona la cui attività era suscettibile, in base al superato Mod. OCSE 2014, di dar vita ad una stabile organizzazione era denominata *agente dipendente*. Quanto ai requisiti che, a tal fine, dovevano essere soddisfatti, doveva trattarsi di una *persona*, dipendente o non dell'impresa, che non rivestisse lo *status* di agente indipendente in base alla superata previsione dell'art. 5, 6° par., Mod. OCSE 2014. Detta figura doveva, inoltre, *agire per conto dell'impresa*, ma ciò non era sufficiente a configurare una stabile organizzazione, bensì era necessario che disponesse anche dei *poteri di concludere contratti a nome dell'impresa*. I poteri dovevano essere esercitati *abitualmente* (superato Com. OCSE 2014 art. 5, punto 32). L'interpretazione del Commentario 2014, largamente contestata, della formula "*authority to conclude contracts in the name of the enterprise*" andava oltre il *senso letterale*, richiedente che l'agente dovesse avere i poteri di stipulare il contratto *a nome dell'impresa*, ed ammetteva che l'agente potesse concludere contratti vincolanti l'impresa, pur se non conclusi di fatto a nome dell'impresa stessa. Per esempio, si considerava che un agente disponesse di tali poteri nello Stato contraente in cui operava anche quando *si limitava a sollecitare e a ricevere gli ordini (senza completarli in modo formale)*, per inviarli direttamente al magazzino da cui partivano le consegne e dove l'impresa, di *routine*, li accettava (superato Com. OCSE 2014 art. 5, punto 32.1).

Fra le osservazioni espresse al Commentario, vi è quella dell'Italia (Com. 2017 art. 5, punto 181), che ha chiarito di *non voler ignorare la propria giurisprudenza* a riguardo dei casi riconducibili al Com. 2014 art. 5, punto 33 sul potere di concludere i contratti.

Numerosissimi trattati stipulati dall'Italia contengono ancora la previsione corrispondente alla versione OCSE 1963 dell'art. 5, racchiusa in allora nel 4° par.; in alcuni accordi italiani ricorrono previsioni aggiuntive che individuano

va. In questa seconda ipotesi è stabilito sia un criterio di collegamento oggettivo, individuato nel *luogo di svolgimento dell'attività dipendente nello Stato contraente di non residenza* (Stato della fonte), sia un criterio di *collegamento soggettivo* con l'ordinamento dello *Stato contraente di residenza del lavoratore*. Il *criterio per determinare il luogo di svolgimento* dell'attività dipendente è dato dalla *presenza fisica* del lavoratore alla *data* in cui questi effettua le prestazioni per cui riceve il corrispettivo della propria attività dipendente. Si prescinde dal momento in cui le somme sono corrisposte o accreditate o comunque definitivamente acquisite dal lavoratore. Tale regola a carattere generale è derogata dalla *disciplina speciale* posta in materia di *remunerazioni degli equipaggi di navi o aeromobili operanti in traffico internazionale* (art. 15, 3° par.), di *compensi e gettoni di presenza* (art. 16), di *pensioni* (art. 18) e, infine, di redditi da *funzioni pubbliche* (art. 19).

Due sono le questioni interpretative di un certo rilievo che si presentano di frequente: la prima attiene all'*an*, ossia *se una data prestazione sia resa, o non, nell'esercizio dell'attività di lavoro dipendente*; la seconda attiene al *quantum*, dovendosi determinare la quota parte della remunerazione, ricadente nell'art. 15, riferibile all'attività dipendente *esercitata in un determinato Stato*. Tale ultima questione concerne, ad esempio, l'ipotesi di attribuzione di *stock-options* per lavoratori che prestano la loro attività in più Stati, oppure di liquidazione del trattamento di fine rapporto in tipiche situazioni *cross-border*, quali sono, oltre quella appena citata, quelle dei *lavoratori transfrontalieri* e dei lavoratori che hanno avuto *trasferte all'estero* e sono rimpatriati poco prima della cessazione del rapporto di lavoro. A prescindere dal nome attribuito alle somme, è decisivo identificare il *titolo* in base al quale sono erogate, avuto riguardo ai fatti e alle circostanze del caso, per appurarne la *ricongiungibilità all'art. 15* e, in caso positivo, per determinare la quota parte di esse attribuibile allo svolgimento dell'attività *in un dato Stato* (Com. art. 15, punti 1-2.3).

2. Redditi erogati in prossimità della cessazione del rapporto di lavoro.

Il criterio di collegamento che fonda l'imposizione dello Stato contraente di svolgimento dell'attività di lavoro pone alcune questioni interpretative, a fronte di *redditi erogati dopo la cessazione del rapporto*, che il Com. OCSE 2017 (art. 15, punti 2.4-2.5) risolve in modo articolato. In particolare, le somme corrisposte a titolo di remunerazione di precedenti prestazioni lavorative (es., un *bonus* per l'ultimo periodo di lavoro) si considerano conseguite nello Stato in cui è stata svolta l'attività lavorativa rilevante; pagamenti effettuati a titolo di *ferie non godute o permessi per malattia non fruiti* maturati nell'ultimo anno di lavoro sono riferibili a tale periodo lavorativo, mentre, se maturati in anni precedenti, in mancanza di fatti e circostanze contrari, il diritto alla relativa percezione si considera sorto negli ultimi 12 mesi lavorativi, attribuendo quota parte della somma allo specifico Stato contraente sul cui territorio il rapporto di lavoro si è svolto durante tale ultimo periodo, secondo un criterio di *pro-rata temporis*. Se, di contro, vi è evidenza che il diritto è sorto prima degli ultimi 12 mesi lavorativi, ai fini di eliminare il doppio d'imposta lo Stato contraente di residenza dell'*ex* dipendente deve considerare, nell'anno di pagamento, la possibilità che dette somme siano già state tassate al momento della maturazione e che pertanto non siano riferibili all'ultimo anno di attività del dipendente.

Le somme ricevute dal lavoratore per il *periodo di preavviso* che precede la cessazione del rapporto senza che questi sia tenuto a svolgere la prestazione lavorativa in tale periodo sono chiaramente percepite in ragione del rapporto di lavoro dipendente e, dunque, si qualificano come *remunerazioni percepite "a tale titolo"* ("therefrom"), ai sensi dell'art. 15, 1° par., 2° per., e si considerano ricevute nello Stato in cui è ragionevole assumere che il la-

voratore avrebbe lavorato nel periodo di preavviso, basandosi, a tal fine, su tutti i fatti e le circostanze del caso (per lo più si tratta dell'ultimo luogo in cui il lavoratore ha prestato servizio per un considerevole periodo di tempo prima della cessazione del rapporto).

Per quanto concerne le somme dovute dal datore di lavoro a titolo di *trattamento di fine rapporto* (“*severance payment*” o “*redundancy payment*”), in assenza di fatti e circostanze contrarie, si considerano retribuzioni, ricadenti nell’art. 15, 1° par., 2° per., degli ultimi 12 mesi di lavoro, attribuite, sulla base della regola di *pro-rata temporis*, agli Stati in cui il lavoratore ha prestato servizio durante tale ultimo periodo (Com. OCSE art. 15, punti 2.6-2.7). Somme percepite dal lavoratore a titolo di *risarcimento danni* (giudiziale o extragiudiziale) per violazioni inerenti alla cessazione del rapporto di lavoro sottostanno ad un diverso trattamento a seconda del tipo di danno sofferto: ad esempio, risarcimenti danni per preavviso inferiore a quello stabilito dalla legge o dal contratto, oppure per mancata corresponsione di una data somma dovuta (es., a titolo di tfr) devono essere trattati alla stregua delle *remunerazioni che sostituiscono*, diversamente dalle somme che *risarciscono il lavoratore per trattamenti discriminatori o diffamatori*, che ricadono sotto l’art. 21, Mod. OCSE 2017.

Quanto alle somme liquidate al lavoratore a fronte del *patto di non concorrenza* una volta che il rapporto di lavoro sia cessato, in molti casi queste non costituiscono “remunerazioni ... in corrispettivo di un’attività dipendente” (“*remuneration ... derived in respect of an employment*”), ai sensi dell’art. 15, 1° par., esercitata prima della cessazione di tale rapporto, ed in tali ipotesi sono, perciò, tassabili solo da parte dello *Stato contraente di residenza del lavoratore alla data del pagamento*. Al contrario, se le somme liquidate dopo la cessazione del rapporto costituiscono, nella sostanza, il corrispettivo di attività dipendente svolta antecedentemente al termine di detto rapporto, allora devono essere trattate come le remunerazioni ricevute in costanza di esso. Così, nel caso in cui quota parte dello stipendio mensile del lavoratore sia attribuita in considerazione di un obbligo di non concorrenza nascente solo al termine del rapporto di lavoro e non sia previsto alcun ulteriore pagamento a cessazione avvenuta di esso, tale quota parte deve essere trattata come la restante parte della remunerazione mensile (art. 15, punti 2.6-2.9).

Le *garanzie assicurative mediche o sulla vita* cui il lavoratore abbia diritto, per un certo tempo, dopo che il rapporto di lavoro è cessato, oppure altri *benefit* di cui possa fruire successivamente, come servizi di *consulenza del lavoro*, devono essere ricondotti, salvo diversa evidenza, alle remunerazioni dell’art. 15 conseguite nello Stato contraente in cui l’attività di lavoro dipendente era svolta al termine del rapporto di lavoro e dove, dunque, è sorto il per il datore di lavoro l’obbligo di erogare tali *benefit*. Un altro tipo di somme erogate spesso al termine del rapporto di lavoro sono quelle che risarciscono per la perdita di redditi futuri a seguito di infortuni e invalidità subiti nel corso del rapporto di lavoro, il cui regime fiscale dipende dal contesto giuridico entro cui dette somme si collocano, potendo dar luogo, a seconda del caso, a *redditi ex art. 15, 18, 19 o 21*. Le somme erogate al lavoratore a titolo di risarcimento danni per *malattie o infortuni professionali* ricadono, di regola, nell’art. 21 (altri redditi). Pagamenti effettuati dal datore di lavoro sulla base del contratto di lavoro anche per *malattie o infortuni non correlati all’attività lavorativa o di cui egli non è responsabile* devono essere trattati come le indennità di fine rapporto, e cioè, in assenza di fatti e circostanze contrarie, si considerano remunerazioni rientranti nell’art. 15 riferibili agli ultimi dodici mesi di lavoro, da attribuire, in base ad un criterio di *pro-rata temporis*, ai luoghi in cui si è svolta l’attività dipendente in detto periodo.

Tuttavia, indennità erogate nel corso del rapporto di lavoro per *invalidità di breve durata* seguono lo stesso regime delle *indennità di malattia* corrisposte nel corso del rapporto di lavoro, ossia ricadono nell’art. 15 (o nell’art. 17, in caso di artisti e sportivi) e sono tassabili nello Stato in cui il lavoratore svolgeva normalmente l’attività prima di ammalarsi o di subire l’infortunio. Analogamente le figure di agenti dipendenti possono ri-

cevere, terminato il rapporto di lavoro, pagamenti per la *perdita di future commissioni di vendita* il cui trattamento dipende dalle circostanze del caso, così come possono essere erogate al lavoratore, sulla base di *accordi transitori* al termine del rapporto di lavoro, mensilità intere o ridotte per un periodo conclusivo nel quale il lavoratore non presta alcuna attività, nonostante il rapporto non sia ancora terminato, mensilità che devono ritenersi ancora conseguite in ragione del rapporto di lavoro e che, dunque, costituiscono remunerazioni aventi titolo in esso ex art. 15, 1° par. (Com. art. 15, punti 2.13-2.16).

3. L'eccezione, cosiddetta, dei "183 giorni": la condizione temporale.

In deroga alla regola generale i trattati italiani e il Mod. OCSE 2017 stabiliscono (art. 15, 2° par.) un'*eccezione* riguardante le persone fisiche che prestano servizi nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente, sempre che le relative retribuzioni non ricadano sotto altre norme del trattato in rapporto di specialità con la disciplina dell'art. 15, quali le norme sui redditi di artisti e sportivi, oltre che sui redditi da funzioni pubbliche (artt. 17 e 19). La clausola in deroga prevede che, *nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se: a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di dodici mesi che inizi o che termini nel corso dell'anno fiscale considerato, e b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di una persona che è un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha nell'altro Stato*. In base a questa eccezione il reddito è tassabile solo da parte dello Stato contraente di residenza del lavoratore, purché siano soddisfatte congiuntamente *tre condizioni*.

La prima delle tre condizioni (lett. *a*) pone un *limite temporale di 183 giorni al soggiorno* del lavoratore nell'altro Stato in un periodo di 12 mesi, ai cui fini i 12 mesi devono essere *consecutivi* e rileva qualsiasi periodo di 12 mesi consecutivi, inclusi i periodi che si sovrappongono ad altri per una certa durata, ciò al fine di contrastare *condotte abusive*, di aggiramento della norma, ad esempio, limitando il soggiorno agli ultimi 5 mesi e mezzo di un anno e ai primi 5 mesi e mezzo di quello successivo. A tal fine, con "*anno fiscale considerato*" si intende quello dello Stato Contraente in cui il residente dell'altro Stato contraente ha svolto la sua attività di lavoro dipendente e sono state rese le rilevanti prestazioni del rapporto lavorativo.

Il Commentario illustra il requisito con l'esempio del lavoratore che soggiorna in uno Stato contraente, per 150 giorni, fra il primo aprile dell'anno 01 e il 31 marzo dell'anno 02 e, altresì, soggiorna in tale Stato, per 210 giorni, fra il 1° agosto 01 e il 31 luglio 02, rilevando come la condizione non sia soddisfatta, anche se il primo periodo di soggiorno non raggiunge i 183 giorni e si sovrappone parzialmente al secondo, perché il lavoratore ha soggiornato in detto Stato per oltre 183 giorni nel corso del secondo periodo di dodici mesi. Altro esempio: se si assume che l'anno fiscale dello Stato contraente di svolgimento della prestazione lavorativa (Stato S) coincida con l'anno solare (1° gennaio-31 dicembre) e un residente dell'altro Stato contraente (Stato R) sia presente e svolga la sua attività lavorativa nello Stato S fra il 1° agosto 00 e il 28 febbraio 01, assume rilievo, ai fini della condizione della lett. *a*), ciascun periodo di dodici mesi che ha inizio fra il 1° gennaio e il 31 dicembre 00 e che termina fra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2001 e include tutto il periodo lavorativo. Dunque, nel suddetto esempio, rileva il periodo di 12 mesi 1° agosto 00-31 luglio 01, che ha inizio nell'anno fiscale 00 e nel corso del quale la persona era presente nello Stato S per più di 183 giorni, inclusivo delle prestazioni lavorative svolte in tale Stato fra il 1° agosto e il 31 dicembre 00; così, rileva anche il periodo di dodici mesi 1° marzo 00-28 febbraio 01, che termina nell'anno fiscale 01 e durante il quale la persona era presente nello Stato S per più di 183 giorni, inclusivo delle prestazioni lavorative rese fra il 1° gennaio e il 28 febbraio 01. La tassazione dei compensi non deve necessariamente avvenire nell'anno fiscale considerato: lo Stato può tassare le remunerazioni per le attività lavorative svolte sul proprio territorio in un dato anno anche se la retribuzione è stata acquisita o tassata in un anno differente (Com. OCSE 2017 art. 15, punti. 4-4.1).

Per la sua coerenza con il testo dell'art. 15 solo il *metodo dei giorni di presenza fisica* è ritenuto idoneo dal Commentario per computare i 183 giorni, nonostante più metodi siano in uso nei vari Stati. I suoi pregi consistono nell'essere diretto sotto il profilo applicativo, in quanto una persona fisica o è presente in uno Stato, o non lo è, e nel risolversi in una relativamente semplice dimostrazione della presenza, qualora tale evidenza sia richiesta dalle autorità fiscali. Questo metodo, chiarisce il Commentario, impone di includere nel computo dei 183 giorni *le frazioni di giorno, il giorno di arrivo e quello di partenza e tutti gli altri giorni trascorsi all'interno dello Stato di lavoro, come sabati, domeniche, feste nazionali, vacanze prima, durante e dopo l'attività, brevi pause* (allenamento, scioperi, serrate, ritardi in forniture), *giorni di malattia* (salvo impediscano al lavoratore di partire e questi avrebbe avuto altrimenti diritto alla tassazione esclusiva nel suo Stato di residenza) e morte o malattia in famiglia. I *giorni trascorsi in transito* nello Stato contraente di lavoro nel corso di un viaggio fra due località al di fuori di tale Stato debbono essere *esclusi dal computo*. Ogni giorno intero trascorso fuori dallo Stato di lavoro, qualunque sia la ragione, vacanze, viaggi di lavoro o altro, non deve essere computato. Per quanto breve possa essere, una *frazione di giorno di presenza in uno Stato si computa come un giorno intero* trascorso in questo Stato ai fini di verifica della regola dei 183 giorni. Non si computano, di contro, i giorni in cui il contribuente, oltre a lavorarvi, è anche residente di tale Stato contraente di lavoro (Stato della fonte), stante il riferimento, nella parte iniziale dell'art. 15, 2° par., alle "remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente", escludente l'ipotesi della persona che è residente ed al tempo stesso lavora nel medesimo Stato contraente (Com. OCSE 2017 art. 15, punti 5-5.1).

4. La condizione di non residenza del datore di lavoro nello Stato della fonte.

La seconda delle tre condizioni (lett. *b*), legittimante l'*imposizione esclusiva* nello Stato contraente di residenza del lavoratore, è quella per cui il datore di lavoro, che paga le remunerazioni, non sia un residente dello Stato contraente in cui è svolta l'attività dipendente. Scopo di questa condizione, come della successiva (lett. *c*), è quella di evitare il prelievo fiscale nello Stato contraente della fonte per *prestazioni a breve termine svoltevi*, considerata l'indeducibilità del costo in tale Stato per il datore di lavoro, non essendo qui tassabile in quanto non residente di tale Stato, né avendovi una stabile organizzazione (né sarebbe opportuno prevedere una tale deducibilità, in quanto i requisiti cui, molto probabilmente, sarebbe subordinata, determinerebbero un onere amministrativo rilevante). Lo *speciale regime* dell'art. 15, 2° par., si basa, infatti, sul *medesimo principio fondante l'art. 7*: come l'imposizione di un'impresa residente di uno Stato contraente da parte dell'altro Stato contraente è subordinata allo svolgimento della relativa attività tramite un livello minimale di presenza tale da integrare una stabile organizzazione, così è anche per il dipendente di tale impresa, che non può essere, dunque, assoggettato a prelievo fiscale se vi svolge la propria attività lavorativa per un periodo breve (Com. OCSE 2017 art. 15, par. 8).

La condizione può sollevare problemi applicativi per le figure trasparenti (*rimio al vol. II, Trattati fiscali italiani a confronto*).

5. La condizione di non incidenza dell'onere retributivo su una stabile organizzazione nello Stato di lavoro.

La regola cd. dei 183 giorni poggia su una terza, ed ultima, condizione che i trattati ita-

liani e il Mod. OCSE 2017 stabiliscono (art. 15, 2° par., lett. *c*) in base alla quale, se il datore di lavoro dispone di una stabile organizzazione nello Stato contraente in cui il lavoratore svolge la sua attività dipendente, l'onere delle remunerazioni *non deve essere sostenuto da* tale stabile organizzazione. Il Com. pone in luce l'esigenza di interpretare l'espressione "sostenuto da" ("*borne by*") alla luce dello scopo di questa terza condizione, consistente nell'impedire che tale regime stabilito in via d'eccezione risulti applicabile nelle ipotesi in cui il *costo retributivo è deducibile*, avuto riguardo ai principi dell'art. 7 e alla natura della retribuzione medesima, ai fini della determinazione degli utili d'impresa attribuibili alla stabile organizzazione situata nello Stato contraente di lavoro. Il *tipo di verifica che la clausola impone* non è se il datore di lavoro abbia effettivamente dedotto, o non, tale costo retributivo nella determinazione degli utili attribuibili alla stabile organizzazione, bensì *se la deduzione altrimenti fruibile del costo retributivo compete ai fini della determinazione degli utili attribuibili, ex art. 7, alla stabile organizzazione*. Il *test* è soddisfatto (perché questa deduzione spetta al datore di lavoro e, dunque, il regime in deroga dell'art. 15, 2° par., *non è accessibile*) anche nel caso in cui il costo non sia stato concretamente dedotto per via di un regime di esenzione degli utili della stabile organizzazione nello Stato della fonte o, banalmente, perché il datore di lavoro ha rinunciato alla deduzione cui avrebbe avuto altrimenti diritto. Il *test* è parimenti soddisfatto se le remunerazioni non sono deducibili in ragione esclusiva della loro *natura* (ad esempio, nel caso di *stock option*), o perché non sono allocabili alla stabile organizzazione. Qualora la retribuzione sia corrisposta al dipendente di un'impresa residente di uno Stato contraente per una *prestazione lavorativa* svolta nell'altro Stato contraente *a favore della stabile organizzazione* ivi insediata e l'onere retributivo dia luogo, anziché ad una deduzione diretta, alla *deduzione di un costo figurativo* (ad es., per servizi resi alla stabile organizzazione ad opera di un'altra parte dell'impresa), stante il ricorso a tale onere teorico imposto dal principio dell'ente separato dell'art. 7, 2° par., solo quale meccanismo per determinare gli utili attribuibili alla stabile organizzazione, questa finzione legale non incide sulla verifica in esame riguardante le retribuzioni (Com. OCSE 2017 art. 15, 2° punti 7-7.2).

6. Contratto di lavoro subordinato e contratto di servizio. Pratiche di "hiring-out".

Può essere difficile, talvolta, stabilire se i servizi siano resi da una persona fisica come oggetto di un rapporto di lavoro subordinato (art. 15), o piuttosto come oggetto di un'attività d'impresa (art. 7): in alcuni casi, infatti, le parti perseguono lo *scopo principale* di ottenere il beneficio della tassazione esclusiva nello Stato contraente di residenza *ex art. 15, 2° par.*, e, contro tali condotte (c.d., "*hiring-out of labour*"), il Com. OCSE 2017 propone (art. 15, punti 8.1-8.3) una clausola *ad hoc*.

La clausola sancisce: "*Il paragrafo 2 del presente articolo non si applica alle remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente e pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato contraente, se: a) il percipiente presta servizi nel corso di tale attività dipendente a una persona, diversa dal datore di lavoro, e tale persona, direttamente o indirettamente, supervisiona, dirige o controlla il modo in cui tali servizi sono eseguiti; e b) tali servizi costituiscono parte integrante dell'attività commerciale esercitata da quella persona*".

La sollecitazione ad inserire negli accordi detta clausola è provenuta anche dal Progetto BEPS (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 *Final Report*, par. 31), nonostante la presenza di una norma generale antiabuso del tipo "*principal purpose test*" (PPT) nella specifica convenzione, in quanto clausola mirata a contrastare questa specifica condotta abusiva di "*hiring-out*".

Secondo il Com. è all'*ordinamento giuridico dello Stato contraente della fonte* cui, occorre riferirsi – salvo il contesto di un dato trattato richieda una diversa interpretazione – per determinare se i servizi resi da una persona fisica in detto Stato siano resi nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato e, in ragione della soluzione offerta dal proprio diritto interno, tale Stato applicherà la norma pertinente del trattato. A seconda degli ordinamenti nazionali, la qualificazione alla stregua di lavoro dipendente potrebbe avvenire, grazie a tali norme fiscali interne, anche a fronte di un *formale contratto di servizi d'impresa* stipulato fra l'impresa committente dei servizi, da un lato, e l'individuo medesimo o un'altra impresa di cui quest'ultimo risulti alle formali dipendenze o con la quale abbia formalmente concluso un altro contratto di servizi, dall'altro. Se dal *rinvio al diritto interno dello Stato contraente che applica il trattato* (art. 3, 2° par.) risulta, ai fini della definizione di "*attività dipendente*" ("*employment*") che il rapporto si qualifica come di lavoro dipendente, allora l'impresa a cui sono prestati detti servizi è qualificabile come suo datore di lavoro ai fini delle condizioni dell'art. 15, 2° par., lett. *b*) e *c*).

La conclusione per cui, in forza del diritto interno, si possa pervenire ad una riqualificazione del reddito superando il contratto formale può, tuttavia, essere raggiunta solo sulla base di *criteri oggettivi*, da valutarsi con riferimento ai fatti e alle circostanze pertinenti. Quando il diritto interno dello Stato che applica il trattato, *ex art. 3, 2° par., non consente di superare la forma del contratto*, questo Stato può comunque rifiutare l'applicazione dell'art. 15, 2° par., *in casi abusivi*, se il trattato prevede una clausola antiabuso sul tipo di quella del nuovo art. 29, 9° par., Mod. OCSE 2017.

Correlativamente, secondo questa impostazione del Com., lo Stato contraente di residenza della persona fisica è obbligato all'impiego del metodo per esso previsto dal trattato, *ex artt. 23 A e 23 B*, in funzione di eliminare il doppio d'imposta, anche se in base al proprio diritto interno non è configurabile un rapporto di lavoro dipendente fra detta persona fisica e l'impresa a cui sono forniti i servizi. La procedura di mutua assistenza (art. 25, 1° par.) è esperibile per risolvere i casi in cui lo Stato di residenza non concorda su ciò (Com. OCSE 2017 art. 15, parr. 8.4-8.8 e 8.11).

7. Reddito da lavoro a bordo di navi e aeromobili in traffico internazionale.

I trattati fiscali italiani e il Mod. OCSE 2017 contengono una clausola speciale (art. 15, 3° par.) per la retribuzione degli equipaggi di navi o di aeromobili utilizzati in traffico internazionale, prevedendone l'imponibilità nel solo Stato contraente di residenza del lavoratore. Tale criterio di collegamento esclusivo è stato introdotto a seguito di una modifica effettuata nel 2017 finalizzata a rendere la previsione più chiara e più semplice sotto il profilo amministrativo. La clausola prevede che, *nonostante le disposizioni precedenti del presente articolo, le remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente in corrispettivo di un lavoro subordinato, come membro dell'equipaggio di una nave o di un aeromobile, che è esercitato a bordo di una nave o di un aeromobile impiegati in traffico internazionale, tranne che a bordo di una nave o di un aeromobile operante esclusivamente entro l'altro Stato contraente, sono imponibili soltanto in detto*. Sulla base della modifica apportata con la versione 2017 alla definizione di traffico internazionale (art. 3), risulta ampliato l'ambito applicativo dell'art. 15, 3° par., comprendendo ora anche le retribuzioni che un residente di uno Stato contraente ricava come corrispettivo di un'attività lavorativa svolta a bordo di una nave o di un aeromobile gestito da *un'impresa di uno Stato terzo*, salvo che detti beni siano utilizzati esclusivamente all'interno dell'altro Stato

contraente, poiché in tale ipotesi si ricade nelle regole ordinarie dell'art. 15, 1° e 2° par., risultando inappropriato un diritto esclusivo di tassazione dello Stato di residenza del lavoratore.

L'espressione "*as a member of the regular complement of a ship or aircraft*" delimita le attività rilevanti: qualunque attività come membro dell'equipaggio di una nave o di un aeromobile rientra nell'ambito applicativo, incluse, ad esempio, le prestazioni di dipendenti del ristorante a bordo di una nave da crociera o quelle di un assistente di volo che lavori solo su un singolo volo prima di lasciare il suo impiego, mentre ne sono escluse le attività lavorative che, pur svolte a bordo di una nave o di un aeromobile, *non sono correlate al loro impiego* (es.: dipendente di compagnia di assicurazioni che vende polizze per la casa e l'auto ai passeggeri di una nave da crociera) (Com. OCSE 2017 art. 15, punti 9-9.3).

8. Pensioni da cessato impiego privato.

I trattati italiani e il Mod. OCSE 2017 fissano (art. 18), per le pensioni relative a rapporti di lavoro dipendente di natura privata e le remunerazioni analoghe, un criterio di collegamento esclusivo con lo Stato contraente di residenza del percipiente, stabilendo che, *fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego sono imponibili soltanto in questo Stato*. Si riconducono a questa clausola le pensioni e le altre remunerazioni analoghe (es., una rendita) aventi titolo in un passato rapporto di *lavoro subordinato* ("*in consideration of past employment*") e, pertanto, ne risulta esclusa, ad esempio, la rendita che un beneficiario acquisisca con un capitale non finanziato da alcun fondo pensionistico. Le pensioni vi ricadono a prescindere che siano erogate *direttamente all'ex dipendente, ovvero ad altri beneficiari, quali coniugi superstiti, figli*. Ne sono escluse le *pensioni per servizi resi ad uno Stato, a sue suddivisioni politiche o enti locali*, stante l'inciso iniziale che fa salve le disposizioni dell'art. 19, 2° par., mentre vi ricadono i servizi resi nell'ambito di attività industriali e commerciali esercitate dallo Stato, sue suddivisioni politiche ed enti locali (art. 19, 3° par.) Ininfluente il regime fiscale interno delle somme erogate: costituisce "pensione o altra remunerazione analoga" la somma corrisposta nell'ambito di un piano pensionistico, a prescindere dalla spettanza di deduzioni fiscali; inoltre, la disciplina dell'art. 18 si applica indipendentemente dal fatto che i pagamenti siano effettuati da un "*fondo pensione riconosciuto*" (art. 3, 1° par., lett. *z*) (Com. OCSE 2017 art. 18, punti 1-3).

Stante l'ambito applicativo limitato a pensioni e remunerazioni analoghe relative ad un *cessato impiego di lavoro dipendente* ("*in consideration of past employment*"), restano escluse le *pensioni relative ad una cessata attività a carattere indipendente*. Tuttavia, alcuni trattati italiani hanno espressamente esteso tale ambito a tutti i tipi di pensioni, incluse le *pensioni da impiego pubblico* (rinvio al vol. II, *Trattati fiscali italiani a confronto*).

9. Criteri di collegamento dei redditi da funzioni pubbliche.

Fin dal *Draft* 1963, in omaggio ad uno storico principio di cortesia internazionale e di mutuo rispetto fra Stati soggetti del diritto internazionale, le remunerazioni da funzioni pubbliche, incluse le pensioni, possono essere assunte a presupposto della propria imposta sul reddito da parte dello *Stato contraente erogante*.

Ciò che si è modificato, a partire dal Mod. OCSE 1977 incluso, è il carattere di tale cri-

terio di collegamento, da criterio concorrente a *criterio esclusivo*, stante anche l'importanza crescente che nel tempo questo ambito normativo dei trattati ha assunto, in concomitanza con lo sviluppo nei vari Stati del settore pubblico e con l'estensione delle attività statali oltre i confini nazionali. Il Commentario, nel constatare come numerosissimi accordi conclusi fra Stati membri OCSE stabiliscano, per tali redditi, il suddetto diritto esclusivo dello Stato contraente erogatore, afferma trattarsi di *principio di accettazione internazionale*, conforme anche alla *Convenzione di Vienna sulle relazioni diplomatiche e consolari*, fermo restando che le regole dell'art. 19 non possono restringere le norme del diritto internazionale su missioni diplomatiche e consolari (cfr. art. 28), disciplinando situazioni diverse da quelle ricadenti nell'ambito applicativo di queste ultime. La normativa dell'art. 19 riguarda tanto le remunerazioni per lavoro dipendente quanto le pensioni erogate, non solo dallo Stato, bensì anche da sue *suddivisioni politiche o suoi ente locali* (Stati membri di Stati federali, regioni, province, *départements*, cantoni, distretti, *arrondissements*, *Kreise*, comuni, o gruppi di comuni) (Com. OCSE 2017 art. 19, punti. 1-3).

Il criterio di collegamento esclusivo a favore dello Stato contraente che eroga il reddito subisce, tuttavia, *eccezioni*, verificandosi le quali è lo Stato contraente di *residenza a poter assumere a proprio presupposto d'imposta tali remunerazioni e sempre in via esclusiva*. Tale disciplina derogatoria è basata sulla Convenzioni di Vienna sulle relazioni diplomatiche e consolari, che riconosce il diritto dello Stato ricevente di assoggettare ad imposta le remunerazioni corrisposte a determinate categorie di personale delle missioni diplomatiche e consolari ("*consular posts*") straniere, se *residenti ed aventi nazionalità* di questo Stato contraente, oppure, in mancanza della nazionalità, se *residenti permanenti* di questo Stato contraente (cioè, se non divenuti residenti di detto Stato al solo scopo di rendervi i servizi). Un'eccezione simile è stabilita anche per le pensioni da funzioni pubbliche, sia pur limitata alla prima ipotesi della nazionalità, non essendo concretizzabile per i pensionati la seconda, difettando lo svolgimento attuale dell'attività (Com. OCSE 2017 art. 19, punto 4).

In particolare, è stabilito che *a) i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale a una persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o suddivisione o ente sono imponibili soltanto in detto Stato. b) Tuttavia, tali salari, stipendi e altre remunerazioni analoghe sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente se i servizi sono resi in detto Stato e la persona fisica è un residente di detto Stato che: i) ha la nazionalità di detto Stato; o ii) non è divenuto residente di detto Stato al solo scopo di rendervi i servizi* (art. 19, 1° par., Mod. OCSE 2017).

E così per le pensioni è previsto che *a) nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le pensioni e le remunerazioni analoghe corrisposte da, o con fondi creati da, uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale a una persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione od ente sono imponibili soltanto in questo Stato. b) Tuttavia, tali pensioni ed altre remunerazioni analoghe sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente se la persona fisica è un residente di questo Stato e ne ha la nazionalità* (art. 19, 2° par., Mod. OCSE 2017).

10. Salari, stipendi, pensioni e remunerazioni simili da funzioni pubbliche.

A partire dal Modello OCSE 1994 si è scelto di modificare il testo dell'art. 19, 1° par., eliminando il riferimento alle "remunerazioni" e sostituendolo con "*salari, stipendi e altre remunerazioni analoghe*", in funzione di meglio specificare che l'ambito normativo della pre-

visione è limitato ai redditi conseguiti da una persona sulla base di un rapporto di lavoro dipendente con lo Stato o a pensioni per un cessato rapporto di lavoro dipendente con lo Stato, *restandone esclusi i redditi che la persona ritrae dallo svolgimento per lo Stato di attività di carattere indipendente o le pensioni relative a tali attività autonome*. L'espressione “*salari, stipendi e altre remunerazioni analoghe*” è di regola interpretata come inclusiva di *fringe benefit*, ossia delle prestazioni in natura ricevute dal dipendente in relazione a servizi resi allo Stato (es., uso di abitazione, automobile, assicurazione malattia o vita, quote associative a club, etc.) (Com. OCSE 2017 art. 19, par. 2.1-2.2).

Circa il termine “*pensione*”, il Commentario chiarisce, similmente a quelle da impiego privato (art. 18), che nel significato ordinario il termine include solo *pagamenti periodici* e che la copertura ai *pagamenti non periodici* (es. corresponsione di un importo forfettario, in luogo di pagamenti pensionistici periodici, effettuata ad un *ex* dipendente statale dopo la cessazione del rapporto di lavoro) è garantita, se ricorrente nello specifico trattato, dalla più generica espressione “*altre remunerazioni analoghe*” inserita nell'art. 19, 2° par., a partire dal Mod. OCSE 2005.

La seconda parte dell'espressione “*paid by or out of funds created by*” dell'art. 19, 2° par., lett. a), resa nella versione in lingua italiana dei trattati con “*pagate sia direttamente, sia mediante prelevamento da fondi da essi (Stato, suddivisioni ed enti locali, ndr) costituiti*”, si riferisce all'ipotesi di pensione non erogata direttamente dallo Stato, o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale, bensì con fondi distinti provenienti da un ente governativo; il patrimonio iniziale del fondo non deve essere necessariamente di provenienza dello Stato (o di sua suddivisione o enti). Problemi sorgono, tipicamente, nel caso di pensione unitaria erogata a fronte di passati rapporti di lavoro sia privati, sia pubblici. Ciò avviene anche nel caso in cui un dipendente pubblico trasferisca il suo diritto pensionistico da un regime pubblicistico ad uno privatistico, non risultando più soggetto alla disciplina dell'art. 19, 2° par., lett. a), in quanto non ne soddisfa più i requisiti e diventa soggetto alle previsioni dell'art. 18.

11. Remunerazioni pubbliche per attività industriali e commerciali.

La disciplina dell'art. 19, 1° e 2° par., non è tuttavia applicabile in ogni ipotesi di servizi resi ad uno Stato contraente, in quanto ne restano escluse le situazioni in cui i servizi sono resi, da parte della persona fisica, nell'ambito di *un'attività industriale o commerciale* (“*business*”) svolta da detto Stato contraente (o sue suddivisioni ed enti locali), ricadenti sotto le *regole ordinarie* dell'art. 15, per le retribuzioni da lavoro subordinato, dell'art. 16, per i compensi di cariche sociali, dell'art. 17, per artisti e sportivi, e dell'art. 18, per le pensioni. È, infatti, stabilito che *le disposizioni degli Articoli 15, 16, 17 e 18 si applicano ai salari, agli stipendi, alle pensioni ed altre remunerazioni analoghe pagate in corrispettivo di servizi resi nell'ambito di un'attività industriale o commerciale esercitata da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale* (art. 19, 3° par., Mod. OCSE 2017).

Gli Stati contraenti possono, tuttavia, disporre diversamente in sede dei propri negoziati e assoggettare anche queste situazioni alla disciplina dell'art. 19, 1° e 2° par. In vista delle funzioni specifiche svolte da determinati enti pubblici, quali, ad esempio, Ferrovie dello Stato, Ente Poste, Enti teatrali, etc., gli Stati contraenti che mantengono nei propri trattati la previsione dell'art. 19, 3° par., possono, comunque, stabilire di assoggettare alla

disciplina dell'art. 19, 1° e 2° par., anche salari, stipendi, pensioni e remunerazioni analoghe erogate da tali figure pubbliche, pur se i servizi sono resi dalla persona fisica nell'ambito di attività commerciali da queste figure svolte (Com. OCSE 2017 art. 19, par. 6). In diversi accordi italiani la disciplina dell'art. 19, 1 e 2° par., è estesa anche alle remunerazioni ricevute dai membri del personale di determinate figure pubbliche (*rimvio, vol. II, Trattati fiscali italiani a confronto*).

BIBLIOGRAFIA: (oltre agli scritti specialistici ricompresi nei collettanei del capitolo 4), AA.VV., *Social security contributions as a fiscal burden on enterprises engaged in international activities*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 69b., 1984; AA.VV., *Tax problems resulting from the temporary activity abroad of employees of enterprises with international operations*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 59b., 1974; AA.VV., *International tax aspects of deferred remunerations*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 85b., 2000; FRANSONI G., *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, RDT, 2016, I, 175; HOHENWARTER D.-METZLER V. (a cura di), *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Linde Verlag, 2009; LINDECRONA G., *Tax treatment of visiting professors*, in AA.VV., *International studies in taxation: law and economics*, Kluwer, London, 1999, 187; LUDOVICI P., *Il regime impositivo del trattamento di fine rapporto corrisposto a soggetti non residenti*, RDT, 1999, IV, 103; MAISTO G. (a cura di), *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, IBFD, 2016; MOLENAAR D., *Taxation of International Performing Artists*, IBFD, 2006; OWENS J., *International – Taxation and Employment: Current Trends and Policy Options*, BIT, 2012, 121; PAMPERL E., *Article 16 of the OECD Model Convention: History, Scope and Future*, IBFD, 2015; PÖTGENS F., *Income from International Private Employment*, IBFD, 2007; SCHAFFER E., *Domestic Attribution of Income and Taxation of International Entertainers and Sportspersons. Theory and Practice of Art. 17 OECD Model Convention*, 2017; TETLAK K., *Taxation of International Sportmen*, IBFD, 2014.

[...]

SEZIONE II

DISALLINEAMENTI DA IBRIDI

SOMMARIO: 1. La nuova accessibilità ai trattati per le figure fiscalmente trasparenti. – 2. Nozione di trasparenza fiscale. Figure parzialmente trasparenti. – 3. Figure trasparenti e obbligo di accreditamento o esenzione. – 4. – La “*tie-breaker rule*” di contrasto alle società con doppia residenza. – 5. Modifiche ai metodi per eliminare la doppia imposizione. – 6. La direttiva UE 2017/952 relativa ai disallineamenti da ibridi.

1. La nuova accessibilità ai trattati per le figure fiscalmente trasparenti.

Per risolvere i problemi legati alle figure considerate da uno, o da entrambi gli Stati contraenti, in tutto o in parte, come trasparenti ai fini dell'imposizione reddituale e garantire, perciò, che ai redditi in questione siano accessibili i benefici convenzionali il Rapporto finale del Progetto BEPS, relativo all'Action 2 “*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*”, ha introdotto una nuova clausola all'interno del Mod. OCSE 2017 (art. 1, 2° par.); *identica previsione è stata inserita* entro la Conv. mult. anti BEPS (art. 3, 1° par.), salvo modifiche testuali per gli adattamenti necessari all'inserimento di essa all'interno di Accordi Fiscali Considerati già esistenti. Quest'ultima stabilisce che, ai fini di un tale Accordo Fiscale, *il reddito derivante da o mediante un'entità o un'intesa che è trattata in tutto o in parte come fiscalmente trasparente secondo la legislazione fiscale di una “Giurisdizione Contraente” si considera reddito di un residente di una “Giurisdizione Contraente” ma solo nei limiti in cui il reddito è trattato, ai fini dell'imposizione da parte di tale “Giurisdizione Contraente”, come reddito di un residente di detta “Giurisdizione Contraente”*. Sono in tal modo recepiti all'interno della Conv. mult. e del Mod. OCSE 2017 i principi che il Report “*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*” del 1999 stabiliva.

La previsione è illustrata dal Com. OCSE 2017 (art. 1, p. 6) con l'esempio della figura, avente sede nello Stato B, che consegue interessi da un debitore residente dello Stato A (il trattato A-B contiene la previsione in esame) ed è considerata dallo Stato della fonte A come soggetto non trasparente e perciò tassata per tali interessi; di contro B la considera trasparente e tassa, perciò gli interessi, in capo ai soci che partecipano ciascuno al 50% e sono residenti, uno, nello Stato B, l'altro, in un Stato con cui A e B non hanno alcun trattato. In questa situazione, *ex artt. 1, 2° par., e 11 del trattato A-B, la metà degli interessi è qualificata come reddito di un residente dello Stato B*. Secondo il Com. OCSE 2017 gli Stati *non sono obbligati a riconoscere i benefici del trattato nei casi in cui non possono verificare se una persona abbia diritto ad essi* (es., figura trasparente avente sede in uno Stato dal quale un altro Stato contraente non può ottenere informazioni fiscali: a tale secondo Stato devono essere fornite tutte le informazioni necessarie; in tal caso, detto Stato contraente può optare per la procedura di rimborso, in luogo della procedura diretta di applicazione dei benefici convenzionali usualmente adottata).

Affinché si produca l'importante effetto della nuova norma per cui il reddito della figura trasparente “*si considera reddito di un residente di uno Stato Contraente*” – come tale idoneo a consentire l'accesso al trattato ed ai relativi benefici convenzionali – deve essere rispettata la *condizione che detto reddito sia considerato, ai fini dell'imposizione di tale Stato, come reddito di un residente di detto Stato*. Non ha rilievo dove la figura collettiva ha sede: pur se stabilita in uno Stato terzo, è decisivo che, in base al diritto interno di uno Stato contraente, la figura sia considerata, in tutto o in parte, trasparente e il suo reddito sia imputato a un residente di tale ultimo Stato. Se la condizione è verificata, l'effetto si traduce nell'attribuzione a tale residente del reddito ai fini della disciplina, stabilita dal trattato, dei criteri di collegamento e, dunque, con conseguente applicazione di tale disciplina, e dei limiti che essa pone, in relazione allo specifico tipo di reddito (reddito conseguito da tale contribuente *ex artt.* 6, 13 e 17, oppure “*utili di impresa*” *ex artt.* 7, 8 e 9, oppure dividendi o interessi “*pagati*” *ex artt.* 10 e 11; etc.). Perciò, non vengono meno gli altri requisiti che tale parte di disciplina del trattato possa richiedere, quale, ad esempio, la *regola antiabuso del beneficiario effettivo*; né subisce modifiche il meccanismo d'imputazione del reddito o la qualificazione della figura ai fini del diritto interno.

Il Commentario illustra ciò riprendendo l'esempio della società stabilita nello Stato B che consegue interessi provenienti dallo Stato A, evidenziando come, *ex art.* 1, 2° par., Mod. OCSE 2017, la metà degli interessi sia considerata, ai fini dell'art. 11, reddito di un residente dello Stato B e pertanto lo Stato A sia internazionalmente obbligato ad applicare la ritenuta ridotta del 10% (in luogo di quella del 30% stabilita dal proprio diritto interno) sulla metà degli interessi, fermo restando che la società continua ad essere il contribuente tenuto al pagamento dell'imposta allo Stato A in base alla legislazione fiscale interna di detto Stato. La previsione non risolve diverse questioni poste dalla natura giuridica di alcune figure e necessita, pertanto, di altre norme (ad esempio, per il *trust*) (Com. OCSE 2017 art. 1, punti 13-14).

Tuttavia, *in nessun caso le disposizioni dell'art. 3, 1° par., possono essere interpretate in modo tale da pregiudicare il diritto di una “Giurisdizione contraente” dell'Accordo di tassare i residenti di tale “Giurisdizione Contraente”*: con questa previsione la Conv. mult. riafferma (art. 3, 3° par.) il potere originario dello Stato contraente di residenza di assumere a presupposto della propria imposta i fatti riferibili ai propri residenti senza limitazioni da parte della nuova regola che dà accesso ai trattati alle figure trasparenti (con riguardo agli Accordi Fiscali per i quali una o più Parti hanno effettuato la riserva dell'art. 11, 3° par., lett. a, rinunciando così ad applicare l'intero art. 11 sulle limitazioni al diritto di una Parte di tassare i propri residenti). All'interno del Mod. OCSE 2017 non vi è necessità di una tale previsione espressa, in quanto è già derivabile dell'art. 1, 3° par.

Stante la varietà di disposizioni che si rinvencono nei vari trattati sulle figure trasparenti, la Conv. mult. regola, mediante una *clausola di compatibilità* (art. 3, 4° par.), i rapporti tra queste e la previsione sulle figure trasparenti (art. 3, 1° par., come integrata dal 3° par.), stabilendo che *quest'ultima si applichi in luogo di o in assenza di disposizioni di un Accordo Fiscale ai sensi delle quali il reddito derivante da o attraverso entità o intese considerate fiscalmente trasparenti da una “Giurisdizione Contraente” (sia mediante una regola generale o identificando in dettaglio il trattamento di specifici casi e tipi di esse) è da considerare come reddito di un residente di una “Giurisdizione Contraente”*.

Considerato che lo standard minimo richiesto dal Progetto BEPS *non include la clausola sulle figure trasparenti*, la Conv. mult. (art. 3, 5° par.) autorizza espressamente le Parti Contraenti a formulare determinate riserve. Obblighi di notifica al Depositario sono previsti, a seconda delle ipotesi.

2. Nozione di trasparenza fiscale. Figure parzialmente trasparenti.

Il Com. OCSE 2017 chiarisce, ai fini della nuova regola (art. 1, 2° par.) del Mod., che l'espressione "*fiscalmente trasparente*" designa le situazioni in cui, in base al diritto interno di uno Stato contraente, il reddito (o parte di esso) di una data figura non è tassato a livello della figura medesima, bensì delle persone aventi una partecipazione/interesse in essa, ciò che si verifica, di regola, quando l'ammontare dell'imposta dovuta su quota parte del reddito di tale figura è determinata separatamente in relazione alle caratteristiche soggettive della persona che ha diritto a tale quota, di modo che l'imposta dovuta dipende da altre circostanze – se tale persona sia tassabile o non, se possiede altri redditi, se ha diritto a detrazioni personali, alle aliquote d'imposta cui è soggetta, etc. Il fatto che il reddito sia determinato a livello della figura trasparente, prima della sua imputazione a dette persone, non è di rilievo. Il Com. precisa che gli Stati possono inserire nei propri trattati la definizione, purché nei termini illustrati (Com. OCSE 2017 art. 1, punti 7-9).

Nel caso di figura considerata *parzialmente trasparente* dal diritto interno di uno Stato contraente solo una parte del reddito di tale figura è assoggettata ad imposta a livello delle persone che hanno partecipazioni/interessi in essa e la restante parte è tassata a livello della figura. Si tratta di regimi fiscali che alcuni ordinamenti adottano per il *trust* (se distinguono il reddito da esso conseguito a seconda che sia distribuito ai beneficiari, in tal caso tassato con riguardo a questi ultimi, da quello accumulato, in tal caso tassato, di contro, con riguardo al *trust* medesimo o ai *trustee*), e per la *limited liability partnership* (società del diritto anglosassone avvicinata alla società in accomandita semplice, se il reddito conseguito dalla società in accomandita è assoggettato ad imposta in capo al *general partner*/socio accomandatario per la quota di sua pertinenza ed in capo alla società per le quote di pertinenza dei *limited partner*/soci accomandanti). Se la figura trasparente si qualifica come residente di uno Stato contraente, la clausola dell'art. 1, 2° par., Mod. OCSE 2017, garantisce che i benefici convenzionali si applichino alla quota di reddito ad essa imputata dal diritto interno di tale Stato (fermo restando l'applicazione delle regole antiabuso, quali la clausola *limitation on benefits*) (Com. OCSE 2017 art. 1, par. 10).

Il Commentario chiarisce, inoltre, che, come altre norme del trattato, la previsione si applica separatamente per ciascun tipo di reddito della figura trasparente.

3. Figure trasparenti e obbligo di accreditamento o esenzione.

La nuova clausola che rende accessibili i trattati alle figure trasparenti è controbilanciata da una seconda regola introdotta dalla Conv. mult. (art. 3, 2° par.) che prevede *l'inapplicabilità delle previsioni di un Accordo Fiscale che obbligano una "Giurisdizione Contraente" ad esentare o ad accreditare l'imposta estera pagata sul reddito posseduto da un residente di questa "Giurisdizione" e imponibile nell'altra "Giurisdizione Contraente" conformemente alle disposizioni dell'Accordo Fiscale Considerato, qualora tali previsioni consentano l'imposizione da parte dell'altra "Giurisdizione Contraente" solo in quanto il reddito è anche reddito conseguito da un residente di tale altra "Giurisdizione Contraente"*. Si tratta di previsione identica a quella introdotta anche nel Mod. OCSE 2017 ai fini della disciplina dei metodi per eliminare la doppia imposizione giuridica (artt. 23A, 1° e 2° par., e 23B, 1° par.) (*rinvio al capitolo decimo, par. 4*).

In linea generale la nuova disciplina che rende accessibile i trattati alle figure trasparenti non restringe, né fa venire meno l'obbligo di uno Stato contraente di esentare o di accreditare, *ex artt. 23 A o 23 B*, se il reddito di un residente di detto Stato è imponibile nell'altro Stato contraente in conformità alle norme del trattato. Tuttavia, in *determinati casi (es., trasparenza)* può verificarsi che lo stesso reddito sia tassato da ciascuno Stato contraente come reddito

di un proprio residente e lo sgravio (esenzione o accreditamento) per eliminare il doppio d'imposta debba essere accordato *nei riguardi di persona diversa da quella che ha pagato l'imposta* (in un caso la società, nell'altro il socio). In tal caso, ai fini dell'obbligo di esenzione o di accreditamento, deve essere rispettata la condizione che il reddito di un residente di uno Stato contraente sia imponibile nell'altro Stato contraente conformemente alle norme della Convenzione e che dette norme non consentano l'imposizione in tale altro Stato contraente unicamente perché il reddito è reddito di un residente di detto Stato. Questa condizione comporta che l'obbligo di uno Stato contraente di esentare/accreditare in funzione di eliminare la doppia imposizione (artt. 23 A o 23 B) sussiste solo nei limiti in cui le norme convenzionali riconoscono il diritto dell'altro Stato contraente di assumere a presupposto d'imposta il reddito *in quanto Stato della fonte o in quanto Stato in cui è localizzata una stabile organizzazione cui è attribuibile tale reddito* (Com. OCSE 2017 art. 23 A e 23 B, punti 11.1 e 11.2; art. 1, punti 15-16).

4. La “*tie-breaker rule*” di contrasto alle società con doppia residenza.

Poiché sovente i casi di *dual-resident* per le figure diverse dalla persona fisica sono in realtà riconducibili a forme di abuso dei trattati, già il superato Com. OCSE 2014 (art. 4, punto 24.1) proponeva una versione modificata della cd. “*tie-breaker rule*” che, abbandonando il criterio della sede di direzione effettiva (“*place of effective management*”), anticipava la soluzione poi sollecitata dal Progetto BEPS (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 *Final Report*, parr. 45-48), dopo che il Comitato degli Affari Fiscali aveva individuato alcune situazioni di doppia residenza ricondotte a forme di abuso. La previsione è stata recepita oltre che dall'art. 4, 3° par., mod. OCSE 2017, anche dalla Conv. mult. anti BEPS con un *testo identico*, salvi gli adattamenti necessari al suo inserimento entro Accordi già in essere.

La Conv. mult. stabilisce (art. 4, 1° par.), in particolare, che *quando, in base alle disposizioni di un Accordo Fiscale Considerato, una persona diversa da una persona fisica sia residente in più di una “Giurisdizione Contraente”, le autorità competenti delle “Giurisdizioni Contraenti”, faranno del loro meglio per determinare di comune accordo la “Giurisdizione Contraente” di cui tale persona si considera residente ai fini dell’Accordo, avuto riguardo alla sua sede di direzione effettiva, al luogo in cui è costituita o altrimenti creata e ad ogni altro elemento rilevante. In mancanza di tale accordo, detta persona non ha diritto ad alcuno sgravio o esenzione d’imposta previsti dall’Accordo, salvo che nei limiti e con le modalità concordate dalle autorità competenti delle “Giurisdizioni Contraenti”*. Una clausola di compatibilità (art. 4, 2° par.) della Conv. disciplina i rapporti fra le disposizioni degli Accordi Fiscali Considerati e la previsione suddetta.

Detta *clausola di compatibilità* stabilisce che la nuova *tie-breaker rule* si applichi *in luogo di o in mancanza in detti Accordi di una disposizione che ponga le regole secondo cui una persona, diversa da quella fisica, debba essere considerata come un residente di una “Giurisdizione Contraente” nelle ipotesi in cui detta persona sarebbe altrimenti trattata come residente di più di una “Giurisdizione Contraente”*. La clausola di compatibilità prevede, tuttavia, che detta previsione risolutiva della doppia residenza *non si applichi con riguardo alle disposizioni di un Accordo relative in modo specifico alla residenza di società che partecipano a intese di doppia quotazione*.

Poiché lo *standard minimo* del Progetto BEPS non include la *tie-breaker rule*, la Conv. mult. riconosce (art. 4, 3° par.) il diritto delle Parti contraenti di formulare determinate riserve espressamente previste. Al fine di garantire chiarezza circa le disposizioni, esistenti negli Accordi Fiscali Considerati, oggetto di sostituzione con la previsione risolu-

tiva della doppia residenza la Conv. mult. stabilisce obblighi di *notifica al Depositario* (art. 4, 4° par.).

Circa gli *elementi cui le autorità competenti devono avere riguardo per determinare di comune accordo lo Stato di residenza* della persona, il Com. ne elenca alcuni (punto 24.1), a titolo esemplificativo: il luogo in cui si riunisce il consiglio di amministrazione, in cui l'amministratore delegato e altri alti dirigenti svolgono di solito le loro attività, dove è esercitata la gestione quotidiana, il luogo in cui è ubicata la sede centrale, dove sono tenute le scritture contabili, oppure, l'ordinamento interno che disciplina lo *status* giuridico della persona, o, ancora, la circostanza che la persona sia residente di uno Stato contraente piuttosto che dell'altro, ai fini del trattato, comporti un rischio di uso improprio delle norme convenzionali, etc. La non spettanza dei benefici del trattato (detrazione d'imposta o esenzione) a causa del mancato accordo fra le autorità competenti, non impedisce al contribuente di essere qualificato come residente di entrambi gli Stati contraenti ad altri fini, ad esempio, in relazione al reddito di propri dipendenti, per la condizione di cui all'art. 15, 2° par., lett. *b*), oppure in quanto società che distribuisce i dividendi ai sensi dell'art. 10. Gli Stati possono, tuttavia, mantenere il criterio del "*place of effective management*", da interpretare in modo che sia impedito il relativo abuso (Com OCSE 2017 art. 4, punti 24.4-24.5).

5. Modifiche ai metodi per eliminare la doppia imposizione.

Recependo il *Report* finale del Progetto BEPS, *Action 2 "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements"* (parr. 442-444), la Conv. mult. individua (art. 5, 1° par.) *tre modalità alternative* per affrontare i problemi conseguenti all'adozione nei trattati, in funzione di eliminare il doppio d'imposta, del *metodo dell'esenzione a fronte di elementi reddituali non tassati nello Stato contraente della fonte: l'opzione A* (art. 5, 2° e 3° par.), *l'opzione B* (art. 5, 4° e 5° par.) e *l'opzione C* (art. 5, 6° e 7° par.), lasciando libere le "*Giurisdizioni Contraenti*" degli Accordi Fiscali Considerati, non solo di adottare *una di queste 3 opzioni o nessuna di queste*, bensì anche di effettuare la propria opzione, *applicandola ai propri residenti*, in modo *indipendente dall'opzione che abbia effettuato l'altra "Giurisdizione Contraente"* dell'Accordo (fatti salvi i parr. 8 e 9), come già avviene nei trattati in essere, talvolta asimmetrici quanto a metodo cui i due Stati contraenti, nella loro rispettiva qualità di Stati di residenza, sono obbligati ad adottare per eliminare la doppia imposizione.

L'opzione A della Conv. mult. recepisce (art. 5, 2° par.) la disciplina già presente nell'art. 23A, 4° par., del superato Mod. OCSE 2014 e tuttora presente nella versione 2017, secondo cui uno Stato *contraente non è obbligato ad esentare da imposta* l'elemento di reddito o di patrimonio che un proprio residente, rispettivamente, ricava o possiede nell'altro Stato contraente, *se quest'ultimo esenta da imposta tale elemento o applica le disposizioni che, per dividendi ed interessi, stabiliscono l'aliquota ridotta* (2° par. artt. 10 e 11). In questo caso, la Conv. mult. sancisce l'obbligo dello Stato Contraente dell'Accordo Fiscale di adottare *il metodo del credito d'imposta*, riconoscendo in detrazione dall'imposta sul reddito o sul patrimonio del residente un importo pari all'imposta pagata nell'altro Stato Contraente (*rinvio al capitolo decimo, paragrafo 10*). Una *clausola di compatibilità* (art. 5, 3° par.) *stabilisce che la previsione si applichi agli Accordi Considerati altrimenti richiedenti a uno Stato contraente di esentare il reddito o il patrimonio*. L'opzione B (art. 5, 4° par.) consente ad uno Stato Contraente di un Accordo di *non applicare il metodo dell'esenzione*, in funzione di eliminare il doppio d'imposta, ai *dividendi*, che un pro-

prio residente consegue, qualora siano *deducibili ai fini della determinazione del reddito dell'erogante*, in base al diritto interno dell'altro Stato contraente di cui quest'ultimo sia residente. Similmente all'opzione A, in questo caso, la Conv. mult. stabilisce un obbligo di accredito e una pari *clausola di compatibilità* (art. 5, 5° par.). Infine, l'opzione C è basata (art. 5, 6° par.) sull'adozione, da parte dello Stato contraente di residenza, del *metodo del credito di imposta* quale delineato nel nuovo art. 23B, Mod. OCSE 2017. L'opzione, se esercitata, porta alla *sostituzione delle disposizioni di un Accordo Fiscale Considerato che, in funzione di eliminare il doppio d'imposta, obbligano uno Stato Contraente ad esentare da imposta* gli elementi di reddito che un residente di questo Stato ricava o gli elementi di patrimonio da questi posseduti.

La Conv. mult. prevede alcune riserve espresse, fra cui quella di non applicare alcuna delle tre opzioni e pone obblighi di notifica *al Depositario dell'opzione prescelta*. Un'opzione si applica solo se la Parte che ha scelto di applicare tale opzione ha effettuato la specifica notifica (art. 5, 10° par.).

6. La direttiva UE 2017/952 relativa ai disallineamenti da ibridi.

In risposta all'esigenza di una tassazione più equa e, in particolare, per dare un seguito alle conclusioni dell'OCSE sul BEPS, il 28 gennaio 2016 la Commissione UE ha presentato il pacchetto anti-elusione nel cui ambito si colloca la direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno. Tale direttiva ha originariamente istituito un quadro di riferimento inteso ad affrontare i disallineamenti da ibridi derivanti dall'interazione fra i regimi d'imposizione delle società degli Stati membri. Il Consiglio Ecofin ha, tuttavia, richiesto alla Commissione di avanzare una proposta sui disallineamenti da ibridi che coinvolgesse paesi terzi, finalizzata all'adozione di norme coerenti con quelle raccomandate dalla Relazione finale 2015 del Progetto BEPS – *Action 2 “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”*, e non meno efficaci di queste, al fine di giungere a un accordo entro la fine del 2016. Ne è scaturita la direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio, del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi.

SEZIONE III ABUSO DEL TRATTATO

SOMMARIO: 1. Il progetto BEPS e lo standard minimo contro l'abuso del trattato. – 2. Il nuovo titolo e preambolo. Le funzioni che ne risultano dei trattati. – 3. Il diritto ai benefici del trattato nel Mod. OCSE 2017: aspetti generali. – 4. Le opzioni di standard minimo e le riserve nella Conv. mult. anti BEPS. – 5. La clausola generale sugli scopi principali nel Mod. OCSE 2017. – 6. *Segue*. Nella Conv. mult. anti BEPS. – 7. La clausola di limitazione dei benefici alla “persona qualificata”. – 8. Le singole categorie di persone qualificate: la persona fisica e lo Stato contraente. – 9. La società quotata. – 10. La società partecipata da quotate. – 11. Le organizzazioni non lucrative e i fondi pensione riconosciuti. – 12. Enti che soddisfano i requisiti di possesso e di assenza del carattere erosivo. – 13. Gli organismi di investimento collettivo. – 14. L'eccezione della persona impegnata nella gestione effettiva di un “business”. – 15. L'eccezione della società partecipata da beneficiari equivalenti. – 16. L'eccezione della “headquarters company” di un gruppo multinazionale. – 17. Il riconoscimento dei benefici da parte dell'autorità competente. – 18. Le definizioni di termini ai fini della clausola di limitazione dei benefici. – 19. Modalità applicative per la sola versione semplificata. – 20. Il contrasto alle operazioni di trasferimento dei dividendi. – 21. La clausola antiabuso per gli utili da alienazione di azioni in società immobiliari. – 22. La clausola LOB per la stabile organizzazione in casi triangolari. – 23. L'eccezione del livello impositivo sufficiente della stabile organizzazione. – 24. L'eccezione basata sulla gestione effettiva dell'attività. – 25. I limiti di uno Stato contraente nell'imposizione dei propri residenti.

1. Il progetto BEPS e lo standard minimo contro l'abuso del trattato.

Contro condotte abusive il Progetto BEPS (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 *Final Report*, par. 21 e ss.) ha proposto uno *standard minimo* consistente, *congiuntamente*, innanzi tutto, nella chiara statuizione, nel preambolo di ogni trattato, del comune intento dei due Stati contraenti di eliminare la doppia imposizione senza creare opportunità di non imposizione o riduzione delle imposte mediante evasione o elusione fiscale, incluse le pratiche di *treaty shopping*. In secondo luogo, portante l'inserimento, entro i trattati, di un articolo, rubricato “*Entitlement to benefits*”, il cui contenuto rifletta detto comune intento già espresso nel preambolo, con possibilità per gli Stati contraenti, in ordine a tale contenuto, di optare fra tre alternative: per la sola adozione di una norma generale antiabuso sugli scopi principali (“*principal purposes test*” o “*PPT rule*”); oppure per una clausola di limitazione dei benefici convenzionali (LOB) in “*versione dettagliata*” sul tipo di quella del modello statunitense di trattato versione 2016, unitamente all'attuazione di un meccanismo *anti-conduit*; o, infine, per una previsione generale sugli scopi principali (“*principal purposes test*” o “*PPT rule*”) congiunta ad una “*versione semplificata*” della clausola di limitazione dei benefici convenzionali (LOB), avendo entrambe le clausole elementi di forza e di debolezza.

Le clausole di tipo LOB, infatti, sono basate su *criteri oggettivi* che danno maggior *certezza ed automaticità* rispetto alla *PPT rule* richiedente un'analisi caso per caso basata su ciò che ragionevolmente può considerarsi essere uno degli scopi principali della transazione o dell'intesa, con un apprezzamento sul piano soggettivo delle intenzioni e delle motivazioni. Da qui il riconoscimento del Progetto BEPS (Action 6 – 2015 *Final Report*, par. 20-23 e 25) che la clausola LOB, in quanta basata solo su elementi oggettivi senza alcun riscontro delle motivazioni soggettivo-psicologiche che hanno determinato l'impiego del veicolo societario o, comunque, di una data struttura, è particolarmente utile come specifica norma antiabuso in situazioni di *treaty shopping* facilmente identificabili in ragione di date

loro caratteristiche (come la compagine sociale straniera). La *flessibilità* sottostante alle tre diverse alternative deriva dal riconoscimento, da parte del Progetto BEPS, che la combinazione delle due clausole possa non essere appropriata o necessaria per tutti gli Stati: a fronte, ad esempio, di ordinamenti nazionali che dispongono di norme antiabuso atte effettivamente a contrastare varie forme di elusione del diritto interno e dei trattati non vi sarebbe alcuna necessità di introdurre nei relativi accordi una previsione generale antiabuso sugli scopi principali.

Sebbene dette clausole generali siano efficaci, secondo l'*Action 6* del Progetto BEPS, per contrastare condotte poste in essere allo scopo di soddisfare i requisiti applicativi dei trattati (requisito di persona, di residente ed altri), permane, nella proposta di modifica del Commentario, il suggerimento agli Stati di inserire nei propri accordi *specifiche clausole antiabuso dei trattati* a fini di garantire maggior certezza sia ai contribuenti, sia alle amministrazioni fiscali. Alcune di tali clausole erano presenti già nelle versioni precedenti l'innovativo Mod. OCSE 2017; altre, non presenti nel Modello, ricorrono nei trattati internazionali (in particolare, italiani).

2. Il nuovo titolo e preambolo. Le funzioni che ne risultano dei trattati.

Le varie versioni succedutesi nel tempo del Mod. OCSE denotano una tendenza evolutiva, in quanto si è passati dall'inserimento nel *titolo* di una funzione, e nella specie quella di evitare le doppie imposizioni, dei modelli OCSE 1963 e 1977, alla diversa scelta del 1992 di non indicare alcuna funzione, abbreviandolo. Opzione giustificata dalla compresenza nel Modello di diversi oggetti di disciplina, oltre all'eliminazione della doppia imposizione, anche la prevenzione dell'evasione fiscale – cui il Commentario 2017 aggiunge l'elusione fiscale – e la non discriminazione. L'OCSE ha, peraltro, constatato una prassi diffusa dei vari Stati di continuare ad indicare nel titolo la funzione riferendosi o solo alla *eliminazione della doppia imposizione*, oppure, anche alla *prevenzione dell'evasione fiscale*. Tale *duplice funzione dei trattati*, d'altronde, era ribadita ripetutamente nel Commentario, salvo la comparsa, già nella versione 2014, ma soprattutto, con una svolta decisiva, nella versione 2017, di una terza funzione, consistente nella *prevenzione dell'elusione fiscale* (“*tax avoidance*”) (cfr. superato Com. 2014 art. 1, par. 7, trattando dell'uso improprio dei trattati).

Circa la redazione del *preambolo*, il Mod. OCSE nelle versioni precedenti a quella 2017 non proponeva alcun testo. Stante la tipica mancanza nel preambolo dei trattati internazionali di riferimenti al contrasto all'abuso, questione discussa è quella se perseguano anche la funzione di prevenire la *doppia non imposizione*. Sostenuta soprattutto dalle Amministrazioni fiscali di alcuni Stati, minoritaria in dottrina, questa interpretazione è stata avanzata dal COMITATO degli AFFARI FISCALI dell'OCSE nel *Report* intitolato *Applicazione del Mod. di convenzione fiscale dell'OCSE alle società di persone* (soprattutto par. 52) del gennaio 1999.

Le proposte emerse dal lavoro OCSE/G20 ed in particolare dall'*Action 6* (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 68-74) sono state interamente recepite dal nuovo Mod. OCSE 2017 che presenta l'innovativo *titolo* di Convenzione “*Convenzione fra lo Stato A e lo Stato B per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale*”, cui segue il *preambolo*: “*lo Stato A e lo Stato B, desiderosi di sviluppare ulteriormente le loro relazioni economiche e di migliorare la loro cooperazione in materia fiscale, nell'intento di concludere una Convenzione per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, senza creare opportunità di non imposizione o di ri-*

dotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale (ivi comprese pratiche di treaty shopping finalizzate ad ottenere gli sgravi previsti nella presente Convenzione a beneficio indiretto di residenti di Stati terzi), hanno convenuto quanto segue ...". Le modifiche apportate riconoscono espressamente, dunque, che gli scopi di tali trattati fiscali non si risolvono nell'eliminare la doppia imposizione, bensì intendono evitare l'utilizzo delle relative norme per creare opportunità di non tassazione o di riduzione del prelievo fiscale attraverso l'evasione e l'elusione fiscale. L'espresso riferimento agli accordi di *treaty shopping* vale come esempio di elusione fiscale che non deve derivare dai trattati fiscali e che gli Stati contraenti intendono prevenire.

Poiché *il titolo e il preambolo fanno parte del contesto di un trattato* (art. 31, 2° par., Conv. Vienna 1969 sul diritto dei trattati) e costituiscono una *dichiarazione generale del suo oggetto e scopo*, svolgono un ruolo importante nell'interpretazione delle relative disposizioni, stante la regola dell'art. 31, 1° par., lett. a), Conv. Vienna secondo cui: *il trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo* (Com. OCSE 2017, *Introd.*, punti 16.1-16.2).

Aldilà dell'innovazione prodotta sul Mod. OCSE 2017, è di grande rilievo che le proposte emerse dal lavoro OCSE/G20 siano state già interamente recepite nella Conv. mult. BEPS, cui l'Italia ha aderito, con previsione, nella parte III dedicata all'abuso del trattato ed entro l'art. 6 rubricato "*Purpose of a Covered Tax Agreement*", di un preambolo *coincidente* con quello inserito nel Mod. OCSE 2017, salvo minimi aggiustamenti richiesti dall'introduzione di tale nuovo testo in un accordo fiscale già in vigore (art. 6, 1° par.). Una *clausola di compatibilità* regola i rapporti con norme simili degli Accordi in essere (art. 6, 2° par.). Una Parte può, tuttavia, *formulare la riserva* di non inserire il nuovo preambolo nei propri Accordi (art. 6, 4° par.). Sono previsti obblighi di notifica al Depositario a carico delle Parti. L'eventuale integrazione dei trattati italiani in vigore con tale norma della Conv. mult., qualora l'Italia non si avvalga della facoltà di formulare una tale riserva, determinerà una modifica significativa del loro oggetto e scopo da cui l'interprete non può prescindere (*rinvio al vol. II, Trattati fiscali italiani a confronto*).

3. Il diritto ai benefici del trattato nel Mod. OCSE 2017: aspetti generali.

Implementando lo *standard minimo* stabilito nel Progetto BEPS, *Report* finale 2015, *Action 6, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, oltre alla modifica del titolo e del preambolo, è stato inserito nel Mod. OCSE 2017 il nuovo art. 29 sotto la rubrica "*Diritto ai benefici*" ("*entitlement to benefits*"). A differenza di tutti gli altri articoli del Modello, non presenta un contenuto puntuale in tutti i suoi 9 paragrafi che lo compongono; infatti, come chiarito in nota all'articolo stesso del Modello, la formulazione del relativo testo nei singoli trattati dipende dal modo in cui i due Stati contraenti decidono di implementare detto *standard minimo*.

Nell'art. 29 sono contenute previsioni che contrastano varie forme di *treaty shopping*. In particolare, i paragrafi da 1 a 7 dell'art. 29 precludono i benefici del trattato nel caso di strutture simili, eccettuati alcuni casi legittimi e salvo che l'autorità competente di uno Stato contraente riconosca i benefici ai sensi di un trattato, che altre previsioni dell'art. 29 impediscono, se ritiene che la struttura non abbia perseguito, fra i suoi scopi principali, quello di ottenere detti benefici. Il Com. OCSE 2017 definisce pratiche di *treaty shopping* (art. 29, punti 4-5) quelle pratiche con cui persone, che non sono residenti di uno Stato contraente, stabiliscono in questo Stato un'entità che ne sia residente al fine di ridurre o

eliminare l'imposizione nell'altro Stato contraente attraverso i benefici derivabili dal trattato concluso tra questi due Stati.

Consentire a persone che non sono destinatarie dirette dei benefici del trattato (es., riduzione o eliminazione del prelievo fiscale alla fonte su dividendi, interessi o *royalties*) di ottenerli tramite siffatte pratiche di *treaty shopping* vanifica la natura bilaterale e reciproca dei trattati fiscali, inducendo, ad esempio, uno Stato, che è a conoscenza di pratiche, poste in essere da suoi residenti, di accesso indiretto ai benefici di trattati stipulati da un altro Stato, a non concedere, per scarso interesse, benefici reciproci ai residenti di tale altro Stato attraverso la conclusione di un trattato fiscale. I benefici ottenuti indirettamente potrebbero, inoltre, non essere appropriati, data la natura del sistema fiscale dell'altro Stato.

Il nuovo art. 29, Mod. OCSE 2017, limita l'ambito applicativo generale delle altre previsioni di un trattato, a partire da quella, dell'art. 1, che, nello stabilire l'ambito applicativo sotto il profilo personale, offre copertura convenzionale a tutte (e sole) le persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti, richiedendo che la persona soddisfi i requisiti di "*persona qualificata*".

4. Le opzioni di standard minimo e le riserve nella Conv. mult. anti BEPS.

Le tre alternative delineate dall'Action 6 per realizzare lo *standard minimo* richiesto si sono tradotte, all'interno della Conv. mult. BEPS, nella previsione che una Parte contraente possa adottare la sola *clausola generale sugli scopi principali* (di cui all'art. 7, 1° par., Conv. mult.), oppure, possa scegliere di applicare ai propri Accordi Fiscali Considerati anche la *previsione di limitazione dei benefici (LOB) in versione semplificata* (art. 7, 8°-13° parr.), notificandolo ai sensi dell'art. 7, 17° par., lett. c). La versione semplificata delle regole LOB si applica ad un tale Accordo Fiscale Considerato solo se *tutte le relative parti contraenti hanno scelto di applicarla* (art. 7, 6° par.). L'adozione di tali regole LOB in versione semplificata è *supplementare* alla clausola sugli scopi principali del 1° par. ed è *opzionale* (Dich. espl. Conv. mult. art. 7, par. 100). Nei casi in cui *alcune, ma non tutte, le parti contraenti di un Accordo Fiscale Considerato scelgano di adottare la versione semplificata delle regole LOB* ai sensi del 6° par., in deroga alla suddetta *preclusione generale* (ex par. 6), è possibile applicare la versione semplificata, a fini di riconoscere i benefici ai sensi dell'accordo, limitatamente a *due eccezioni*, indicate alle lett. a) e b), con obbligo di *notifica al Depositario* (art. 7, 7° par.).

In particolare, le parti di un tale Accordo che non optano per la versione semplificata delle regole LOB dispongono di due *modalità opzionali* per cautelarsi contro il rischio che, per via dell'interazione fra norme, la disciplina dell'art. 7, Conv. mult. non risulti applicabile *tout court* ad una determinata relazione bilaterale. Con la prima modalità (lett. a) si consente alle Parti della Conv. mult. che *applicano la sola clausola sugli scopi principali* di ammettere l'applicazione delle regole LOB in versione semplificata *simmetricamente* ai fini del riconoscimento di benefici in base ad Accordi con relative parti che, di contro, scelgono di applicare anche le regole LOB in versione semplificata. Con la seconda modalità (lett. b) si consente alle Parti della Conv. mult. che *applicano la sola clausola sugli scopi principali* di permettere che l'applicazione delle regole LOB in versione semplificata avvenga *asimmetricamente* rispetto ad un dato Accordo. Pertanto, con questa seconda modalità la parte di un Accordo che sceglie di integrarlo anche con la versione semplificata delle regole LOB può applicare, in sede di verifica della spettanza dei benefici ad un dato contribuente, sia la clausola generale sugli scopi principali, sia le regole LOB in versione semplificata, diversamente dall'altra parte dell'Accordo che, avendo optato per la sola clausola PPT, può applicare solo detta previsione PPT nel valutare se siano da riconoscere i benefici al contribuente.

Il consenso sull'applicazione delle regole LOB in versione semplificata si esprime optando per l'applicazione di una delle due modalità suindicate (lett. a) o lett. b) e notifican-

do al Depositario *ex art. 7, 17° par., lett. d)*. Se *una parte dell'accordo* che ha optato per la sola clausola sugli scopi principali *non ha acconsentito all'applicazione delle regole LOB* in versione semplificata secondo una delle due modalità suddette, resta ferma per quell'accordo la preclusione generale: in tal caso si applica soltanto la *PPT rule*, fatto salvo il paragrafo 16 (Dich. espl. Conv. mult. art. 7, par. 101-103).

La Conv. mult. BEPS, nel disciplinare il contrasto all'abuso del trattato entro l'art. 7, *stabilisce le riserve che sono consentite alle Parti*.

In primo luogo, ad una Parte contraente della Conv. mult. che intenda rispettare lo standard minimo è *consentito di non applicare ai propri Accordi Fiscali Considerati la previsione dell'art. 7, 1° par. (PPT rule)*; in queste situazioni, gli Stati contraenti di tali Accordi *faranno del loro meglio per raggiungere una soluzione reciprocamente soddisfacente che rispetti lo standard minimo* (art. 7, 15° par., lett. a). La ratio di tale ultima previsione è quella di garantire che le Parti rinuncianti alla clausola sugli scopi principali (art. 7, 1° par.) possano comunque rispettare lo standard minimo; stanti le diverse misure con cui esso può essere soddisfatto e considerato che il raggiungimento di una soluzione soddisfacente per entrambe le parti impone ad entrambe uno sforzo, questa previsione richiede l'impegno, non solo della Parte che si riserva, bensì anche dell'altra. In secondo luogo, *ad una Parte contraente della Conv. mult. è consentito di non applicare la previsione dell'art. 7, 1° par. (PPT, nonché quella dell'art. 7, 4° par., nel caso in cui una Parte abbia scelto di applicarla ai propri Accordi Fiscali Considerati che già contengono una previsione PPT a carattere generale* (art. 7, 15° par., lett. b). In terzo luogo, *ad una Parte contraente della Conv. mult. è consentito di non applicare la previsione semplificata di limitazione dei benefici LOB ai propri Accordi Fiscali Considerati* che già contengono le previsioni indicate nell'art. 7, 14° par. (art. 7, 15° par., lett. d). In tal modo le parti della Conv. mult. che non optano (*ex art. 7, 6° par.*) per l'applicazione di una previsione semplificata LOB, ma accettano la sua applicazione simmetrica o asimmetrica (*ex art. 7, 7° par.*), possono preferire di rinunciare alla previsione semplificata LOB in relazione agli Accordi che già contengono una LOB.

Stante il divieto di applicare la versione semplificata delle regole LOB ad un Accordo Fiscale Considerato se *non tutte le relative parti contraenti hanno scelto di applicarla* (art. 7, 6° par.), salvo consenso dello Stato contraente dell'Accordo che ha optato per la sola clausola sugli scopi principali (art. 7, 7° par., simmetricamente o asimmetricamente), una previsione *ad hoc* consente, tranne che in queste ipotesi di consenso, alle Parti che scelgono di applicare la clausola semplificata LOB di rifiutare interamente l'art. 7 con riguardo ai propri Accordi Fiscali Considerati, per risolvere la questione con negoziati bilaterali. A tal fine, per garantire gli Stati contraenti di siffatti Accordi per i quali non si applica l'intero art. 7, ai sensi della previsione in esame, è posto ad essi l'*obbligo di fare del loro meglio per raggiungere una soluzione reciprocamente soddisfacente* che rispetti lo standard minimo per prevenire l'abuso del trattato in base alle *misure BEPS dell'OCSE / G20* (art. 7, 16° par., Conv. mult. BEPS).

Al fine di garantire chiarezza sulle opzioni di ciascuno Stato obblighi di *notifica al Depositario* sono posti a carico di *ciascuna Parte contraente* della Conv. mult. BEPS, differenti a seconda delle varie ipotesi (*rinvio al vol. II, Trattati fiscali italiani a confronto*).