

COMMENTO ALL'ARTICOLO 5 RELATIVO ALLA DEFINIZIONE DI STABILE

ORGANIZZAZIONE 1. L'uso principale del concetto di stabile organizzazione è quello di determinare il diritto di uno Stato contraente di tassare gli utili di un'impresa dell'altro Stato contraente. Ai sensi dell'articolo 7, uno Stato contraente non può tassare gli utili di un'impresa dell'altro Stato contraente se questa non svolge la propria attività attraverso una stabile organizzazione ivi situata. 1.1 Prima del 2000, i redditi derivanti da servizi professionali e da altre attività di carattere indipendente erano trattati in un articolo separato, ossia l'articolo 14. Le disposizioni di tale articolo erano simili a quelle dell'articolo 14, che prevedeva la tassazione degli utili di un'impresa dell'altro Stato contraente. Le disposizioni di tale articolo erano simili a quelle applicabili agli utili d'impresa, ma utilizzavano il concetto di base fissa anziché quello di stabile organizzazione, poiché in origine si riteneva che quest'ultimo dovesse essere riservato alle attività commerciali e industriali. L'eliminazione dell'articolo 14 nel 2000 rifletteva il fatto che non vi erano differenze previste tra i concetti di stabile organizzazione, utilizzato nell'articolo 7, e di base fissa, utilizzato nell'articolo 14, o tra le modalità di calcolo degli utili e di calcolo dell'imposta a seconda dell'articolo 7 o 14 applicato. L'eliminazione dell'articolo 14 ha pertanto comportato l'applicazione della definizione di stabile organizzazione a ciò che in precedenza costituiva una base fissa. Paragrafo 1 2. Il paragrafo 1 fornisce una definizione generale del termine "stabile organizzazione" che evidenzia le caratteristiche essenziali di una stabile organizzazione ai sensi della Convenzione, ossia un "situs" distinto, una "sede fissa di affari". Il paragrafo definisce il termine "stabile organizzazione" come una sede fissa di affari attraverso la quale l'attività di un'impresa è esercitata in tutto o in parte. Questa definizione, quindi, contiene le seguenti condizioni: - l'esistenza di una "sede d'affari", cioè di una struttura come locali o, in alcuni casi, macchinari o attrezzature; - questa sede d'affari deve essere "fissa", cioè deve essere stabilita in un luogo distinto con un certo grado di permanenza; - l'esercizio dell'attività dell'impresa attraverso questa sede d'affari fissa. Ciò significa di solito che le persone che, in un modo o nell'altro, dipendono dall'impresa (personale) svolgono l'attività dell'impresa nello Stato in cui è situata la sede fissa. 3. Si potrebbe forse obiettare che nella definizione generale dovrebbe essere menzionata anche l'altra caratteristica di una stabile organizzazione alla quale in passato è stata talvolta attribuita una certa importanza, ossia che la stabile organizzazione deve avere un carattere produttivo, ossia contribuire agli utili dell'impresa. Nella presente definizione non si è seguita questa strada. Nell'ambito di un'organizzazione aziendale ben gestita è sicuramente assiomatico supporre che ogni parte contribuisca alla produttività dell'insieme. Naturalmente, non ne consegue in ogni caso che, poiché nel contesto più ampio dell'intera organizzazione una determinata stabile organizzazione ha un "carattere produttivo", essa sia di conseguenza una stabile organizzazione alla quale possono essere correttamente attribuiti gli utili ai fini dell'imposta in un determinato territorio (cfr. Commento al

paragrafo 4). 4. Il termine "sede d'affari" comprende tutti i locali, le strutture o gli impianti utilizzati per l'esercizio dell'attività dell'impresa, indipendentemente dal fatto che siano o meno utilizzati esclusivamente a tale scopo. Una sede d'affari può esistere anche quando non sono disponibili o necessari locali per l'esercizio dell'attività dell'impresa e quest'ultima dispone semplicemente di una certa quantità di spazio. È irrilevante che i locali, le strutture o gli impianti siano di proprietà dell'impresa o da essa affittati o comunque a sua disposizione. Una sede d'affari può quindi essere costituita da una piazzola in un mercato, o da una certa area utilizzata in modo permanente in un deposito doganale (ad esempio per lo stoccaggio di merci soggette a dazio). La sede dell'attività può anche essere situata nelle strutture commerciali di un'altra impresa. Questo può essere il caso, ad esempio, in cui l'impresa straniera ha costantemente a disposizione alcuni locali o una parte di essi di proprietà dell'altra impresa.

4.1 Come già detto, il semplice fatto che un'impresa abbia a disposizione una certa quantità di spazio utilizzato per le attività commerciali è sufficiente a costituire una sede d'affari. Non è quindi necessario un diritto giuridico formale all'utilizzo di tale luogo. Così, ad esempio, potrebbe esistere una stabile organizzazione se un'impresa occupasse illegalmente un determinato luogo dove svolgere la propria attività.

4.2 Sebbene non sia necessario un diritto giuridico formale di utilizzare un determinato luogo perché questo costituisca una stabile organizzazione, la semplice presenza di un'impresa in un determinato luogo non significa necessariamente che quel luogo sia a disposizione dell'impresa stessa. Questi principi sono illustrati dai seguenti esempi in cui i rappresentanti di un'impresa sono presenti nei locali di un'altra impresa. Un primo esempio è quello di un venditore che si reca regolarmente presso un importante cliente per prendere ordini e per farlo incontra il direttore degli acquisti nel suo ufficio. In questo caso, i locali del cliente non sono a disposizione dell'impresa per la quale il venditore lavora e quindi non costituiscono una sede fissa d'affari attraverso la quale viene svolta l'attività di tale impresa (a seconda delle circostanze, tuttavia, si potrebbe applicare il paragrafo 5 per considerare l'esistenza di una stabile organizzazione).

4.3 Un secondo esempio è quello di un dipendente di una società che, per un lungo periodo di tempo, è autorizzato a utilizzare un ufficio nella sede di un'altra società (ad esempio, una filiale appena acquisita) al fine di garantire che quest'ultima rispetti gli obblighi derivanti dai contratti conclusi con la prima società. In tal caso, il dipendente svolge attività connesse all'attività della prima società e l'ufficio a sua disposizione presso la sede dell'altra società costituirà una stabile organizzazione del suo datore di lavoro, a condizione che l'ufficio sia a sua disposizione per un periodo di tempo sufficientemente lungo da costituire una "sede fissa di affari" (cfr. paragrafi da 6 a 6.3) e che le attività che vi vengono svolte vadano oltre le attività di cui al paragrafo 4 dell'articolo.

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 93

COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5

4.4 Un terzo esempio è quello di un'impresa di trasporto su strada

che utilizzi ogni giorno, per un certo numero di anni, un molo di consegna presso il magazzino di un cliente al fine di consegnare i beni acquistati da quest'ultimo. In questo caso, la presenza dell'impresa di trasporto su strada presso il molo di consegna sarebbe così limitata che l'impresa non potrebbe considerare quel luogo come a sua disposizione in modo da costituire una stabile organizzazione di tale impresa.

4.5 Un quarto esempio è quello di un imbianchino che, per due anni, trascorre tre giorni alla settimana nel grande edificio di uffici del suo principale cliente. In questo caso, la presenza dell'imbianchino nell'edificio in cui svolge le funzioni più importanti della sua attività (cioè la verniciatura) costituisce una sua stabile organizzazione.

4.6 L'espressione "attraverso il quale" deve essere intesa in senso ampio, in modo da applicarsi a qualsiasi situazione in cui le attività commerciali siano svolte in un determinato luogo che sia a disposizione dell'impresa a tale scopo. Così, ad esempio, un'impresa che si occupa della pavimentazione di una strada sarà considerata come se svolgesse la propria attività "attraverso" il luogo in cui si svolge tale attività.

5. Secondo la definizione, la sede dell'attività deve essere "fissa". Pertanto, in modo normale, deve esistere un legame tra la sede dell'attività e un punto geografico specifico. È irrilevante quanto a lungo un'impresa di uno Stato contraente operi nell'altro Stato contraente se non lo fa in un luogo distinto, ma ciò non significa che le attrezzature che costituiscono la sede d'affari debbano essere effettivamente fissate al suolo su cui si trovano. È sufficiente che l'attrezzatura rimanga in un determinato sito (ma si veda il paragrafo 20).

5.1 Quando la natura delle attività svolte da un'impresa è tale che queste si spostano spesso da un luogo all'altro, può essere difficile determinare se vi sia un'unica "sede d'affari" (se sono occupate due sedi d'affari e sono soddisfatti gli altri requisiti dell'articolo 5, l'impresa avrà, ovviamente, due stabili organizzazioni). Come riconosciuto nei successivi paragrafi 18 e 20, in genere si ritiene che esista un'unica sede d'affari quando, alla luce della natura dell'attività, è possibile individuare un particolare luogo all'interno del quale le attività sono trasferite e che costituisce un insieme coerente dal punto di vista commerciale e geografico rispetto a tale attività.

5.2 Questo principio può essere illustrato con alcuni esempi. Una miniera costituisce chiaramente un'unica sede d'affari anche se le attività commerciali possono spostarsi da un luogo all'altro in quella che può essere una miniera molto grande, in quanto costituisce un'unica unità geografica e commerciale per quanto riguarda l'attività mineraria. Analogamente, un "hotel per uffici" in cui una società di consulenza affitta regolarmente diversi uffici può essere considerato un'unica sede d'affari di tale società, poiché, in tal caso, l'edificio costituisce un insieme geografico e l'hotel è un'unica sede d'affari per la società di consulenza. Per lo stesso motivo, una strada pedonale, un mercato all'aperto o una fiera in diverse parti della quale un commerciante allestisce regolarmente il proprio stand rappresenta un'unica sede d'affari per tale commerciante.

5.3 Al contrario, in assenza di coerenza commerciale, il fatto che le attività possano essere svolte all'interno di un'area geografica limitata

non dovrebbe portare a considerare tale area come un'unica sede d'affari. Ad esempio, se un imbianchino lavora in successione nell'ambito di una serie di contratti non correlati per una serie di clienti non correlati in un grande edificio adibito a uffici, cosicché non si può parlare di un unico progetto di riverniciatura dell'edificio, quest'ultimo non dovrebbe essere considerato come un'unica sede d'affari ai fini di tale lavoro. Tuttavia, nel diverso esempio di un imbianchino che, in base a un unico contratto, esegue lavori in tutto l'edificio per un unico cliente, questo costituisce un unico progetto per l'imbianchino e l'edificio nel suo complesso può essere considerato un'unica sede d'affari ai fini di tali lavori, in quanto costituirebbe un insieme coerente dal punto di vista commerciale e geografico.

5.4 Al contrario, un'area in cui le attività sono svolte nell'ambito di un unico progetto che costituisce un insieme commerciale coerente può mancare della necessaria coerenza geografica per essere considerata un'unica sede d'affari. Ad esempio, se un consulente lavora in diverse filiali in località distinte nell'ambito di un unico progetto di formazione dei dipendenti di una banca, ogni filiale dovrebbe essere considerata separatamente. Tuttavia, se il consulente si sposta da un ufficio all'altro all'interno della stessa filiale, deve essere considerato come se rimanesse nella stessa sede d'affari. L'ubicazione di una singola filiale possiede una coerenza geografica che è assente quando il consulente si sposta tra filiali di località diverse.

5.5 Chiaramente, una stabile organizzazione può essere considerata situata in uno Stato contraente solo se la relativa sede di attività è situata nel territorio di tale Stato. La questione se un satellite in orbita geostazionaria possa costituire una stabile organizzazione per l'operatore del satellite riguarda in parte l'estensione del territorio di uno Stato nello spazio. Nessun Paese membro sarebbe d'accordo sul fatto che la posizione di questi satelliti possa far parte del territorio di uno Stato contraente in base alle norme di diritto internazionale applicabili e possa quindi essere considerata una stabile organizzazione ivi situata. Inoltre, la particolare area su cui possono essere ricevuti i segnali di un satellite (il "footprint" del satellite) non può essere considerata a disposizione dell'operatore del satellite in modo da rendere tale area una sede di attività dell'operatore del satellite.

6. Poiché la sede dell'attività deve essere fissa, ne consegue anche che una stabile organizzazione può essere considerata esistente solo se la sede dell'attività ha un certo grado di permanenza, ossia se non è di natura puramente temporanea. Tuttavia, una sede d'affari può costituire una stabile organizzazione anche se esiste, in pratica, solo per un periodo di tempo molto breve, perché la natura dell'attività è tale da essere svolta solo per quel breve periodo di tempo. A volte è difficile stabilire se questo è il caso. Sebbene le prassi seguite dai Paesi membri non siano state coerenti per quanto riguarda i requisiti temporali, l'esperienza ha dimostrato che di norma non si è considerata l'esistenza di una stabile organizzazione in situazioni in cui l'attività veniva svolta in un Paese attraverso una sede d'affari mantenuta per meno di sei mesi (al contrario, la prassi dimostra che in molti casi si è considerata l'esistenza di una stabile organizzazione

quando la sede d'affari è stata mantenuta per un periodo superiore a sei mesi). Un'eccezione si è verificata quando le attività erano di natura ricorrente; in questi casi, ogni MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 95COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 periodo di tempo durante il quale la sede è utilizzata deve essere considerato in combinazione con il numero di volte in cui tale sede è utilizzata (che può estendersi su un certo numero di anni). Un'altra eccezione è stata fatta nel caso in cui le attività costituissero un'attività commerciale svolta esclusivamente in quel Paese; in questa situazione, l'attività commerciale può avere una breve durata a causa della sua natura, ma poiché è interamente svolta in quel Paese, il suo legame con esso è più forte. Per facilitare l'amministrazione, i Paesi potrebbero voler prendere in considerazione queste pratiche quando affrontano i disaccordi sul fatto che una particolare sede d'affari che esiste solo per un breve periodo di tempo costituisca una stabile organizzazione.

6.1 Come indicato nei paragrafi 11 e 19, le interruzioni temporanee delle attività non causano la cessazione dell'esistenza di una stabile organizzazione. Allo stesso modo, come discusso nel paragrafo 6, se una determinata sede d'affari viene utilizzata solo per periodi di tempo molto brevi, ma tale utilizzo avviene regolarmente per lunghi periodi di tempo, la sede d'affari non dovrebbe essere considerata di natura puramente temporanea.

6.2 Inoltre, possono verificarsi casi in cui un determinato luogo d'affari venga utilizzato per periodi di tempo molto brevi da una serie di attività simili svolte dalle stesse persone o da persone collegate, nel tentativo di evitare che il luogo venga considerato come utilizzato per scopi non puramente temporanei da ciascuna attività particolare. Le osservazioni del paragrafo 18 sugli accordi volti ad abusare del periodo di dodici mesi previsto dal paragrafo 3 si applicano anche a tali casi.

6.3 Quando una sede d'affari che all'inizio era stata progettata per essere utilizzata per un periodo di tempo così breve da non costituire una stabile organizzazione, ma che in realtà viene mantenuta per un periodo tale da non poter più essere considerata temporanea, diventa una sede fissa d'affari e quindi - retroattivamente - una stabile organizzazione. Una sede d'affari può anche costituire una stabile organizzazione fin dal suo inizio anche se è esistita, in pratica, per un periodo di tempo molto breve, se in conseguenza di circostanze particolari (ad esempio, morte del contribuente, fallimento dell'investimento), è stata liquidata prematuramente.

7. Affinché una sede d'affari costituisca una stabile organizzazione, l'impresa che la utilizza deve svolgere la propria attività in tutto o in parte attraverso di essa. Come indicato nel precedente paragrafo 3, non è necessario che l'attività sia di carattere produttivo. Inoltre, non è necessario che l'attività sia permanente nel senso che non vi sia interruzione del funzionamento, ma le operazioni devono essere svolte su base regolare.

8. Quando beni materiali quali impianti, attrezzature industriali, commerciali o scientifiche (ICS), edifici, o beni immateriali quali brevetti, procedure e beni analoghi, sono concessi in affitto o in locazione a terzi attraverso una sede

fissa di affari mantenuta da un'impresa di uno Stato contraente nell'altro Stato, tale attività renderà, in generale, la sede di affari una stabile organizzazione. Lo stesso vale se il capitale viene messo a disposizione attraverso una sede fissa d'affari. Se un'impresa di uno Stato concede in locazione o in leasing impianti, attrezzature ICS, edifici o beni immateriali a un'impresa dell'altro Stato senza mantenere per tale attività di locazione o leasing una sede fissa d'affari nell'altro Stato, l'impianto locato, ICS 96 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 attrezzature, edifici o beni immateriali affittati, in quanto tali, non costituiranno una stabile organizzazione del locatore, a condizione che il contratto sia limitato alla mera locazione delle attrezzature ICS, ecc. Questo vale anche quando, ad esempio, il locatore fornisce personale dopo l'installazione per il funzionamento delle apparecchiature, a condizione che la loro responsabilità sia limitata esclusivamente al funzionamento o alla manutenzione delle apparecchiature ICS sotto la direzione, la responsabilità e il controllo del locatario. Se il personale ha responsabilità più ampie, ad esempio la partecipazione alle decisioni relative al lavoro per il quale l'apparecchiatura è utilizzata, o se opera, assiste, ispeziona e mantiene l'apparecchiatura sotto la responsabilità e il controllo del locatore, l'attività di quest'ultimo può andare oltre la semplice locazione di apparecchiature ICS e può costituire un'attività imprenditoriale. In tal caso si può ritenere che esista una stabile organizzazione se è soddisfatto il criterio della permanenza. Quando tale attività è connessa o ha caratteristiche simili a quelle menzionate nel paragrafo 3, si applica il limite temporale di dodici mesi. Gli altri casi devono essere determinati in base alle circostanze.

9. Il leasing di container è un caso particolare di leasing di attrezzature industriali o commerciali che, tuttavia, presenta caratteristiche specifiche. La questione della determinazione delle circostanze in cui un'impresa che svolge attività di leasing di container debba essere considerata come avente una stabile organizzazione in un altro Stato è trattata in modo più approfondito in un rapporto intitolato "The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers" (La tassazione del reddito derivante dal leasing di container).¹

9.1 Un altro esempio in cui non si può ritenere che un'impresa svolga la propria attività in tutto o in parte attraverso una sede è quello di un operatore di telecomunicazioni di uno Stato contraente che stipula un accordo di "roaming" con un operatore straniero per consentire ai propri utenti di collegarsi alla rete di telecomunicazioni dell'operatore straniero. In base a tale accordo, un utente che si trova al di fuori della copertura geografica della sua rete nazionale può automaticamente effettuare e ricevere chiamate vocali, inviare e ricevere dati o accedere ad altri servizi attraverso l'uso della rete estera. L'operatore della rete estera addebita il costo di tale utilizzo all'operatore della rete domestica dell'utente. In un tipico accordo di roaming, l'operatore della rete domestica si limita a trasferire le chiamate alla rete dell'operatore straniero e non opera né ha accesso fisico a tale rete. Per questi

motivi, il luogo in cui si trova la rete estera non può essere considerato a disposizione dell'operatore della rete d'origine e non può, pertanto, costituire una stabile organizzazione di tale operatore. 10. L'attività di un'impresa è svolta principalmente dall'imprenditore o da persone che hanno un rapporto di lavoro subordinato con l'impresa (personale). Questo personale comprende i dipendenti e altre persone che ricevono istruzioni dall'impresa (ad esempio, agenti dipendenti). I poteri di tale personale nei rapporti con i terzi sono irrilevanti. Non fa differenza se l'agente dipendente è autorizzato o meno a concludere contratti se lavora nella sede fissa dell'impresa (si veda il successivo paragrafo 35). Tuttavia, una stabile organizzazione può esistere se l'agente dipendente è autorizzato a concludere contratti se lavora in una sede fissa d'affari (cfr. paragrafo 35).

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010

97COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 L'attività dell'impresa è svolta principalmente attraverso apparecchiature automatiche e le attività del personale sono limitate all'installazione, al funzionamento, al controllo e alla manutenzione di tali apparecchiature. Il fatto che le macchine da gioco, i distributori automatici e simili installati da un'impresa di uno Stato nell'altro Stato costituiscano o meno una stabile organizzazione dipende quindi dal fatto che l'impresa svolga o meno un'attività commerciale oltre all'installazione iniziale delle macchine. Una stabile organizzazione non esiste se l'impresa si limita a installare le macchine e poi le affitta ad altre imprese. Una stabile organizzazione può esistere, invece, se l'impresa che allestisce le macchine le gestisce e le mantiene anche per conto proprio. Ciò vale anche se le macchine sono gestite e mantenute da un agente che dipende dall'impresa.

11. Una stabile organizzazione inizia a esistere nel momento in cui l'impresa inizia a svolgere la propria attività attraverso una sede fissa. Ciò avviene nel momento in cui l'impresa prepara, nella sede, l'attività per la quale la sede deve servire in modo permanente. Il periodo di tempo durante il quale l'impresa allestisce la sede fissa d'affari non deve essere conteggiato, a condizione che tale attività differisca sostanzialmente dall'attività per la quale la sede d'affari deve servire in modo permanente. La stabile organizzazione cessa di esistere con la cessione della sede fissa d'affari o con la cessazione di qualsiasi attività attraverso di essa, vale a dire quando tutti gli atti e le misure connesse alle precedenti attività della stabile organizzazione sono terminati (liquidazione delle operazioni commerciali in corso, manutenzione e riparazione delle strutture). Un'interruzione temporanea delle attività, tuttavia, non può essere considerata una chiusura. Se la sede fissa è affittata a un'altra impresa, di norma servirà solo le attività di quest'ultima anziché quelle del locatore; in generale, la stabile organizzazione del locatore cessa di esistere, a meno che non continui a svolgere una propria attività attraverso la sede fissa.

Paragrafo 2 12. Questo paragrafo contiene un elenco, assolutamente non esaustivo, di esempi, ognuno dei quali può essere considerato, prima facie, come una stabile organizzazione. Poiché tali esempi devono essere considerati sullo sfondo della

definizione generale fornita nel paragrafo 1, si presume che gli Stati contraenti interpretino i termini elencati, "una sede di direzione", "una succursale", "un ufficio", ecc. in modo tale che tali sedi d'affari costituiscano stabili organizzazioni solo se soddisfano i requisiti del paragrafo 1. 13. Il termine "sede di direzione" è stato menzionato separatamente perché non si tratta necessariamente di un "ufficio". Tuttavia, se le leggi dei due Stati contraenti non contengono il concetto di "sede di direzione" distinto da quello di "ufficio", non sarà necessario fare riferimento al primo termine nella convenzione bilaterale. 14. La lettera f) stabilisce che le miniere, i pozzi di petrolio o di gas, le cave o qualsiasi altro luogo di estrazione di risorse naturali sono stabili organizzazioni. L'espressione "qualsiasi altro luogo di estrazione di risorse naturali" deve essere interpretata in senso ampio. Include, ad esempio, tutti i luoghi di estrazione di idrocarburi, sia on-shore che off-shore. 15. La lettera f) si riferisce all'estrazione di risorse naturali, ma non menziona l'esplorazione di tali risorse, sia in terraferma che al largo. Pertanto, ogniqualvolta il reddito derivante da tali attività è considerato un utile d'impresa, la questione se tali attività siano svolte attraverso una stabile organizzazione è disciplinata dal paragrafo 1. Tuttavia, poiché non è stato possibile giungere a una visione comune sulle questioni fondamentali dell'attribuzione dei diritti di imposizione e della qualificazione dei redditi derivanti dalle attività di prospezione, gli Stati contraenti possono concordare l'inserimento di disposizioni specifiche. Essi possono convenire, ad esempio, che un'impresa di uno Stato contraente, per quanto riguarda le sue attività di esplorazione di risorse naturali in un luogo o in un'area dell'altro Stato contraente: a) si considera che non abbia una stabile organizzazione nell'altro Stato; o b) si considera che svolga tali attività attraverso una stabile organizzazione nell'altro Stato; o c) si considera che svolga tali attività attraverso una stabile organizzazione nell'altro Stato se tali attività durano più di un determinato periodo di tempo. Gli Stati contraenti possono inoltre convenire di assoggettare i redditi derivanti da tali attività a qualsiasi altra regola. **Paragrafo 3 16. Il paragrafo prevede espressamente che un cantiere o un progetto di costruzione o installazione costituisce una stabile organizzazione solo se la sua durata supera i dodici mesi.** Qualsiasi elemento che non soddisfi questa condizione non costituisce di per sé una stabile organizzazione, anche se al suo interno è presente un'installazione, ad esempio un ufficio o un'officina ai sensi del paragrafo 2, associata all'attività di costruzione. Tuttavia, se tale ufficio o officina è utilizzato per diversi progetti di costruzione e le attività ivi svolte vanno oltre quelle menzionate nel paragrafo 4, sarà considerato una stabile organizzazione se le condizioni dell'articolo sono altrimenti soddisfatte, anche se nessuno dei progetti riguarda un cantiere o un progetto di costruzione o installazione di durata superiore a dodici mesi. In tal caso, la situazione dell'officina o dell'ufficio sarà diversa da quella di questi cantieri o progetti, nessuno dei quali costituirà una stabile organizzazione, e sarà importante garantire che alla stabile organizzazione siano attribuiti solo gli utili propriamente attribuibili alle funzioni

svolte attraverso l'ufficio o l'officina, tenendo conto dei beni utilizzati e dei rischi assunti attraverso tale ufficio o officina. Ciò potrebbe includere gli utili attribuibili alle funzioni svolte in relazione ai vari cantieri, ma solo nella misura in cui tali funzioni siano correttamente attribuibili all'ufficio. 17. Il termine "cantiere o progetto di costruzione o installazione" include non solo la costruzione di edifici, ma anche la costruzione di strade, ponti o canali, la ristrutturazione (che comporta più di una semplice manutenzione o ridecorazione) di edifici, strade, ponti o canali, la posa di condotte e lo scavo e il dragaggio. MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010

99COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 Inoltre, il termine "progetto di installazione" non si limita a un'installazione relativa a un progetto di costruzione, ma include anche l'installazione di nuove attrezzature, come un macchinario complesso, in un edificio esistente o all'aperto. La pianificazione e la supervisione in loco dell'installazione di un edificio rientrano nel paragrafo 3. Gli Stati che desiderano modificare il testo del paragrafo per prevedere espressamente questo risultato sono liberi di farlo nelle loro convenzioni bilaterali. 18. Il criterio dei dodici mesi si applica a ogni singolo cantiere o progetto. Nel determinare la durata del cantiere o del progetto, non si deve tenere conto del tempo precedentemente impiegato dall'appaltatore interessato in altri cantieri o progetti totalmente estranei ad esso. Un cantiere dovrebbe essere considerato come un'unità singola, anche se basato su diversi contratti, purché costituisca un insieme coerente dal punto di vista commerciale e geografico. Fatta salva questa clausola, un cantiere costituisce un'unità unica anche se gli ordini sono stati effettuati da più persone (ad esempio, per una schiera di case). La soglia dei dodici mesi ha dato luogo ad abusi; talvolta è stato riscontrato che le imprese (principalmente appaltatori o subappaltatori che lavorano sulla piattaforma continentale o che sono impegnati in attività connesse all'esplorazione e allo sfruttamento della piattaforma continentale) hanno suddiviso i loro contratti in più parti, ognuna delle quali copra un periodo inferiore ai dodici mesi ed era attribuita a una società diversa che, tuttavia, era di proprietà dello stesso gruppo. A parte il fatto che tali abusi possono, a seconda delle circostanze, rientrare nell'applicazione di norme legislative o giudiziarie antielusione, i Paesi interessati a questo problema possono adottare soluzioni nel quadro di negoziati bilaterali. 19. Un cantiere esiste dalla data in cui l'appaltatore inizia i suoi lavori, compresi quelli preparatori, nel Paese in cui la costruzione deve essere stabilita, ad esempio se installa un ufficio di progettazione per la costruzione. In generale, continua a esistere fino al completamento dei lavori o al loro definitivo abbandono. Non si deve considerare che un sito cessi di esistere quando i lavori vengono temporaneamente interrotti. Le interruzioni stagionali o altre interruzioni temporanee devono essere incluse nella determinazione della vita di un sito. Le interruzioni stagionali comprendono le interruzioni dovute al maltempo. Le interruzioni temporanee possono essere causate, ad esempio, da carenza di

materiali o difficoltà di manodopera. Così, ad esempio, se un appaltatore ha iniziato i lavori di una strada il 1° maggio, si è fermato il 1° novembre a causa delle cattive condizioni meteorologiche o della mancanza di materiali, ma ha ripreso i lavori il 1° febbraio dell'anno successivo, completando la strada il 1° giugno, il suo progetto di costruzione dovrebbe essere considerato come una stabile organizzazione perché sono trascorsi tredici mesi tra la data in cui ha iniziato i lavori (1° maggio) e la data in cui li ha conclusi (1° giugno dell'anno successivo).

Se un'impresa (contraente generale) che ha intrapreso l'esecuzione di un progetto completo subappalta parti di tale progetto ad altre imprese (subappaltatori), il periodo trascorso da un subappaltatore a lavorare sul cantiere deve essere considerato come tempo trascorso dal contraente generale sul progetto di costruzione. Il subappaltatore stesso ha una stabile organizzazione nel cantiere se le sue attività durano più di dodici mesi.

19.1 Nel caso di società di persone fiscalmente trasparenti, il test dei dodici mesi si applica a livello di società di persone per quanto riguarda le proprie attività. Se il periodo di tempo trascorso sul sito dai soci e dai dipendenti della società supera i dodici mesi, l'impresa esercitata dalla società sarà considerata una stabile organizzazione. Ciascun socio sarà quindi considerato titolare di una stabile organizzazione ai fini dell'imposizione della sua quota di utili d'impresa derivanti dalla società di persone, indipendentemente dal tempo trascorso in loco.

20. La natura stessa di un progetto di costruzione o installazione può essere tale che l'attività dell'appaltatore deve essere trasferita continuamente o almeno di tanto in tanto, man mano che il progetto procede. È il caso, ad esempio, della costruzione di strade o canali, del dragaggio di corsi d'acqua o della posa di condotte. Analogamente, se le parti di una struttura sostanziale, come una piattaforma offshore, vengono assemblate in varie località di un paese e spostate in un'altra località del paese per l'assemblaggio finale, ciò fa parte di un unico progetto. In questi casi, il fatto che la forza lavoro non sia presente per dodici mesi in una determinata località è irrilevante. Le attività svolte in ciascuna località fanno parte di un unico progetto, che deve essere considerato una stabile organizzazione se, nel suo complesso, ha una durata superiore a dodici mesi.

Paragrafo 4 21. Questo paragrafo elenca una serie di attività commerciali che sono trattate come eccezioni alla definizione generale di cui al paragrafo 1 e che non sono stabili organizzazioni, anche se l'attività è svolta attraverso una sede fissa. La caratteristica comune di queste attività è che si tratta, in generale, di attività preparatorie o ausiliarie. Ciò è stabilito esplicitamente nel caso dell'eccezione di cui alla lettera e), che di fatto equivale a una restrizione generale dell'ambito di applicazione della definizione contenuta nel paragrafo 1. Inoltre, la lettera f) prevede che le combinazioni di attività che non sono stabili organizzazioni non siano soggette a restrizioni. Inoltre, la lettera f) prevede che le combinazioni di attività di cui alle lettere da a) a e) nella stessa sede fissa d'affari non siano considerate una stabile organizzazione, a condizione che l'attività complessiva della sede fissa d'affari risultante da tale

combinazione sia di carattere preparatorio o ausiliario. Pertanto, le disposizioni del paragrafo 4 mirano ad evitare che un'impresa di uno Stato sia tassata nell'altro Stato, se in quest'ultimo svolge attività di carattere puramente preparatorio o ausiliario. 22. La lettera a) riguarda soltanto il caso in cui un'impresa acquisisca l'uso di impianti per il deposito, l'esposizione o la consegna dei propri beni o merci. La lettera b) si riferisce alle scorte di merci stesse e stabilisce che le scorte, in quanto tali, non sono trattate come una stabile organizzazione se sono mantenute a scopo di deposito, esposizione o consegna. La lettera c) riguarda il caso in cui una scorta di beni o merci appartenenti a un'impresa sia trattata da una seconda impresa, per conto o a favore della prima impresa. Il riferimento alla raccolta di informazioni di cui alla lettera d) intende includere il caso dell'ufficio stampa che non ha altro scopo se non quello di agire come uno dei tanti "tentacoli" della casa madre; esentare un tale ufficio non significa altro che estendere il concetto di "mero acquisto".

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE SINTETICA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OECD 2010 101

COMMENTO ALL'ARTICOLO 5 23. La lettera e) stabilisce che una sede fissa d'affari attraverso la quale l'impresa esercita esclusivamente un'attività che ha per l'impresa un carattere preparatorio o ausiliario, non è considerata una stabile organizzazione. La formulazione di questo comma rende superfluo un elenco esaustivo di eccezioni. Inoltre, questo comma costituisce un'eccezione generalizzata alla definizione generale del paragrafo 1 e, se letto insieme a tale paragrafo, fornisce un criterio più selettivo per determinare cosa costituisce una stabile organizzazione. In misura considerevole limita tale definizione ed esclude dal suo ambito di applicazione piuttosto ampio una serie di forme di organizzazioni imprenditoriali che, pur essendo esercitate attraverso una sede fissa, non dovrebbero essere trattate come stabili organizzazioni. Si riconosce che una sede d'affari di questo tipo può anche contribuire alla produttività dell'impresa, ma i servizi da essa prestati sono così lontani dall'effettiva realizzazione di profitti che è difficile attribuire qualsiasi profitto alla sede fissa in questione. Ne sono un esempio le sedi fisse utilizzate esclusivamente a fini pubblicitari o per la fornitura di informazioni o per la ricerca scientifica o per il servizio di un brevetto o di un contratto di know-how, se tali attività hanno un carattere preparatorio o ausiliario. 24. Spesso è difficile distinguere tra le attività che hanno un carattere preparatorio o ausiliario e quelle che non lo hanno. Il criterio decisivo è se l'attività della sede fissa di per sé costituisca o meno una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso. Ogni singolo caso dovrà essere esaminato nel merito. In ogni caso, una sede fissa di affari il cui scopo generale sia identico a quello dell'intera impresa non esercita un'attività preparatoria o ausiliaria. Se, ad esempio, il servizio di brevetti e know-how è lo scopo di un'impresa, una sede fissa di tale impresa che esercita tale attività non può ottenere i benefici della lettera e). Una sede fissa di affari che ha la funzione di gestire un'impresa o anche solo una parte di un'impresa o di un gruppo di imprese non può essere considerata come un'attività

preparatoria o ausiliaria, poiché tale attività manageriale supera questo livello. Se le imprese con ramificazioni internazionali stabiliscono un cosiddetto "ufficio di direzione" negli Stati in cui hanno filiali, stabili organizzazioni, agenti o licenziatari; tale ufficio ha funzioni di supervisione e coordinamento per tutti i dipartimenti dell'impresa situati nella regione interessata, si riterrà di norma che esista una stabile organizzazione, in quanto l'ufficio di direzione può essere considerato come un ufficio ai sensi del paragrafo 2. Nel caso in cui una grande impresa internazionale abbia delegato tutte le funzioni di gestione ai suoi uffici di direzione regionali, in modo che le funzioni della sede centrale dell'impresa siano limitate alla supervisione generale (le cosiddette imprese policentriche), gli uffici di direzione regionali devono addirittura essere considerati una "sede di direzione" ai sensi del paragrafo 2, lettera a). La funzione di gestione di un'impresa, anche se riguarda solo una certa area delle operazioni dell'impresa, costituisce una parte essenziale delle operazioni commerciali dell'impresa e pertanto non può in alcun modo essere considerata come un'attività che ha carattere preparatorio o ausiliario ai sensi del paragrafo 4, lettera e).

102 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OECD 2010 COMMENTARIO ALL'ARTICOLO 5 25. Una stabile organizzazione potrebbe essere costituita anche nel caso in cui un'impresa mantenga una sede fissa di affari per la consegna di pezzi di ricambio ai clienti per i macchinari forniti a tali clienti dove, inoltre, provvede alla manutenzione o alla riparazione di tali macchinari, in quanto ciò va oltre la pura e semplice consegna di cui al paragrafo 4, lettera a). Poiché queste organizzazioni post-vendita svolgono una parte essenziale e significativa dei servizi di un'impresa nei confronti dei suoi clienti, le loro attività non sono meramente ausiliarie. La lettera e) si applica solo se l'attività della sede fissa di affari è limitata a quella preparatoria o ausiliaria. Non è questo il caso, ad esempio, se la sede fissa non si limita a fornire informazioni, ma fornisce anche piani ecc. appositamente sviluppati per gli scopi del singolo cliente. Né lo sarebbe se uno stabilimento di ricerca si occupasse della produzione.

26. Inoltre, la lettera e) chiarisce che le attività della sede fissa di affari devono essere svolte per l'impresa. Una sede fissa d'affari che presta servizi non solo alla propria impresa ma anche direttamente ad altre imprese, ad esempio ad altre società di un gruppo a cui appartiene la società proprietaria della sede fissa, non rientrerebbe nell'ambito di applicazione della lettera e).

26.1 Un altro esempio è quello di strutture come cavi o condotte che attraversano il territorio di un Paese. A parte il fatto che il reddito che il proprietario o il gestore di tali strutture ricava dal loro utilizzo da parte di altre imprese rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 6, qualora esse costituiscano un bene immobile ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo 6, può sorgere la questione se il paragrafo 4 si applichi ad esse. Quando tali strutture sono utilizzate per trasportare beni appartenenti ad altre imprese, la lettera a), che è limitata alla consegna di beni o merci appartenenti all'impresa che utilizza la struttura, non sarà applicabile per quanto riguarda il proprietario o il gestore di tali strutture. Anche la

lettera e) non sarà applicabile nei confronti di tale impresa, poiché il cavo o la condotta non sono utilizzati esclusivamente per l'impresa e il loro uso non è di carattere preparatorio o ausiliario, data la natura dell'attività di tale impresa. La situazione è diversa, tuttavia, quando un'impresa possiede e gestisce un cavo o un oleodotto che attraversa il territorio di un Paese unicamente per trasportare i propri beni e tale trasporto è meramente accessorio all'attività di tale impresa, come nel caso di un'impresa che svolge attività di raffinazione del petrolio e che possiede e gestisce un oleodotto che attraversa il territorio di un Paese unicamente per trasportare il proprio petrolio alla sua raffineria situata in un altro Paese. In tal caso, si applicherebbe la lettera a). Un'ulteriore questione è se il cavo o l'oleodotto possa costituire una stabile organizzazione anche per il cliente del gestore del cavo o dell'oleodotto, ossia l'impresa i cui dati, energia o beni vengono trasmessi o trasportati da un luogo all'altro. In tal caso, l'impresa si limita a ottenere i servizi di trasmissione o trasporto forniti dall'operatore del cavo o della condotta e non dispone del cavo o della condotta. Di conseguenza, il cavo o la condotta non possono essere considerati una stabile organizzazione dell'impresa. 27. Come già menzionato nel precedente paragrafo 21, il paragrafo 4 è stato concepito per prevedere eccezioni alla definizione generale del paragrafo 1 per quanto riguarda le sedi fisse di attività MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 103COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 che sono impegnate in attività a carattere preparatorio o ausiliario. Pertanto, ai sensi della lettera f) del paragrafo 4, il fatto che una sede fissa di affari combini una qualsiasi delle attività di cui alle lettere da a) a e) del paragrafo 4 non significa di per sé che esista una stabile organizzazione. Finché l'attività combinata di tale sede fissa d'affari è meramente preparatoria o ausiliaria, si deve ritenere che non esista una stabile organizzazione. Tali combinazioni non devono essere considerate in modo rigido, ma alla luce delle circostanze particolari. Il criterio del "carattere preparatorio o ausiliario" deve essere interpretato nello stesso modo in cui viene definito lo stesso criterio della lettera e) (cfr. paragrafi 24 e 25). Gli Stati che desiderano consentire qualsiasi combinazione degli elementi di cui alle lettere da a) a e), senza tenere conto del fatto che il criterio del carattere preparatorio o ausiliario di tale combinazione sia soddisfatto o meno, sono liberi di farlo eliminando le parole da "fornito" a "carattere" nella lettera f). 27.1 La lettera f) non ha alcuna importanza nel caso in cui un'impresa mantenga diverse sedi fisse d'affari ai sensi delle lettere da a) a e), a condizione che siano separate l'una dall'altra dal punto di vista locale e organizzativo, poiché in tal caso ogni sede d'affari deve essere considerata separatamente e isolatamente per decidere se esiste una stabile organizzazione. Le sedi d'affari non sono "separate dal punto di vista organizzativo" quando svolgono in uno Stato contraente funzioni complementari, come ricevere e immagazzinare merci in un luogo, distribuirle in un altro, ecc. Un'impresa non può frammentare un'attività operativa coesa in diverse piccole operazioni per sostenere che ciascuna

di esse è semplicemente impegnata in un'attività preparatoria o ausiliaria. 28. Le sedi fisse di cui al paragrafo 4 non possono essere considerate stabili organizzazioni finché le loro attività sono limitate alle funzioni che costituiscono il presupposto per ritenere che la sede fissa di affari non sia una stabile organizzazione. Questo vale anche se i contratti necessari per la costituzione e l'esercizio dell'attività sono stipulati dai responsabili delle sedi stesse. I dipendenti delle sedi d'affari ai sensi del paragrafo 4, che sono autorizzati a concludere tali contratti, non devono essere considerati agenti ai sensi del paragrafo 5. Un esempio è rappresentato da un istituto di ricerca il cui direttore è autorizzato a stipulare i contratti necessari al mantenimento dell'istituto e che esercita tale autorità nell'ambito delle funzioni dell'istituto. Una stabile organizzazione, tuttavia, esiste se la sede fissa d'affari che esercita una delle funzioni elencate nel paragrafo 4 le esercita non solo per conto dell'impresa a cui appartiene, ma anche per conto di altre imprese. Se, ad esempio, un'agenzia pubblicitaria gestita da un'impresa si occupasse anche di pubblicità per altre imprese, sarebbe considerata una stabile organizzazione dell'impresa da cui è gestita. 29. Se una sede fissa d'affari ai sensi del paragrafo 4 non è considerata una stabile organizzazione, tale eccezione si applica anche alla cessione di beni mobili facenti parte del patrimonio aziendale della sede d'affari al momento della cessazione dell'attività dell'impresa in tale installazione (cfr. il paragrafo 11 e il paragrafo 2 del MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO ALL'ARTICOLO 5 Articolo 13). Poiché, ad esempio, l'esposizione di merci è esentata ai sensi delle lettere a) e b), la vendita di merci al termine di una fiera o di un convegno rientra in questa eccezione. L'eccezione non si applica, ovviamente, alle vendite di merci non effettivamente esposte durante la fiera o il convegno. 30. Una sede fissa d'affari utilizzata sia per attività che rientrano tra le eccezioni (paragrafo 4) sia per altre attività sarebbe considerata come un'unica stabile organizzazione e tassabile per entrambi i tipi di attività. Questo sarebbe il caso, ad esempio, di un negozio mantenuto per la consegna di merci che svolge anche attività di vendita. Paragrafo 5 31. È un principio generalmente accettato che un'impresa debba essere considerata come avente una stabile organizzazione in uno Stato se esiste, a determinate condizioni, una persona che agisce per essa, anche se l'impresa può non avere una sede fissa d'affari in tale Stato ai sensi dei paragrafi 1 e 2. La disposizione intende dare a tale Stato la possibilità di stabilire se l'impresa ha una sede fissa d'affari in tale Stato. Questa disposizione intende conferire a tale Stato il diritto di imposizione in questi casi. Il paragrafo 5 stabilisce le condizioni in base alle quali si considera che un'impresa abbia una stabile organizzazione in relazione a qualsiasi attività di una persona che agisce per essa. Il paragrafo è stato riformulato nel Modello di Convenzione del 1977 per chiarire l'intento della corrispondente disposizione del Progetto di Convenzione del 1963, senza alterarne la sostanza, a parte l'estensione delle attività esenti della persona. 32. Le persone le cui attività possono creare una

stabile organizzazione per l'impresa sono i cosiddetti agenti dipendenti, ossia le persone, dipendenti o meno dell'impresa, che non sono agenti indipendenti di cui al paragrafo 6. Tali persone possono essere sia persone fisiche che società. Tali persone possono essere sia persone fisiche che società e non devono necessariamente essere residenti o avere una sede d'affari nello Stato in cui agiscono per l'impresa. Non sarebbe stato nell'interesse delle relazioni economiche internazionali prevedere che il mantenimento di una persona dipendente comporti una stabile organizzazione per l'impresa. Tale trattamento deve essere limitato alle persone che, in considerazione della portata dei loro poteri o della natura della loro attività, coinvolgono l'impresa in misura particolare in attività commerciali nello Stato interessato. Pertanto, il paragrafo 5 parte dal presupposto che solo le persone che hanno il potere di concludere contratti possono determinare una stabile organizzazione per l'impresa che li mantiene. In tal caso, la persona ha l'autorità sufficiente per vincolare la partecipazione dell'impresa all'attività commerciale nello Stato interessato. L'uso del termine "stabile organizzazione" in questo contesto presuppone, ovviamente, che tale persona si avvalga di tale autorità ripetutamente e non solo in casi isolati.

32.1 Inoltre, l'espressione "autorità di concludere contratti in nome dell'impresa" non limita l'applicazione del paragrafo a un agente che stipula contratti letteralmente in nome dell'impresa; il paragrafo si applica anche a un agente che conclude contratti vincolanti per l'impresa anche se tali contratti non sono effettivamente in nome dell'impresa. La mancanza di un coinvolgimento attivo dell'impresa nelle transazioni può essere indicativa di una concessione di poteri a un agente. Ad esempio, si può ritenere che un agente possieda l'autorità effettiva di concludere contratti quando egli

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 105

COMMENTARIO ALL'ARTICOLO 5 sollecita e riceve (ma non finalizza formalmente) ordini che vengono inviati direttamente a un magazzino da cui vengono consegnati i beni e in cui l'impresa estera approva abitualmente le transazioni.

33. Il potere di concludere contratti deve riguardare contratti relativi a operazioni che costituiscono l'attività propria dell'impresa. Sarebbe irrilevante, ad esempio, se la persona avesse l'autorità di assumere dipendenti per l'impresa al fine di assistere l'attività della persona stessa per l'impresa o se la persona fosse autorizzata a concludere, a nome dell'impresa, contratti simili relativi solo a operazioni interne. Inoltre, l'autorità deve essere esercitata abitualmente nell'altro Stato; se questo è il caso o meno, deve essere determinato sulla base delle realtà commerciali della situazione. Si può dire che una persona autorizzata a negoziare tutti gli elementi e i dettagli di un contratto in modo vincolante per l'impresa eserciti tale autorità "in quello Stato", anche se il contratto è firmato da un'altra persona nello Stato in cui è situata l'impresa o se alla prima persona non è stato formalmente conferito un potere di rappresentanza. Tuttavia, il semplice fatto che una persona abbia assistito o anche solo partecipato alle trattative in uno Stato tra un'impresa e un cliente non sarà sufficiente, di per sé,

a concludere che la persona abbia esercitato in quello Stato il potere di concludere contratti in nome dell'impresa. Il fatto che una persona abbia assistito o addirittura partecipato a tali trattative potrebbe, tuttavia, essere un fattore rilevante per determinare le esatte funzioni svolte da tale persona per conto dell'impresa. Poiché, in virtù del paragrafo 4, si ritiene che il mantenimento di una sede fissa d'affari esclusivamente per gli scopi elencati in tale paragrafo non costituisca una stabile organizzazione, nemmeno una persona le cui attività siano limitate a tali scopi crea una stabile organizzazione.

33.1 Il requisito secondo il quale un agente deve esercitare "abituamente" il potere di concludere contratti riflette il principio di fondo dell'articolo 5 secondo il quale la presenza che un'impresa mantiene in uno Stato contraente deve essere più che transitoria se si vuole considerare che l'impresa mantiene una stabile organizzazione, e quindi una presenza imponibile, in tale Stato. La portata e la frequenza dell'attività necessaria per concludere che l'agente "esercita abitualmente" l'autorità contrattuale dipenderà dalla natura dei contratti e dall'attività del preponente. Non è possibile stabilire un test di frequenza preciso. Tuttavia, gli stessi tipi di fattori considerati nel paragrafo 6 saranno rilevanti per effettuare tale determinazione.

34. Quando i requisiti di cui al paragrafo 5 sono soddisfatti, una stabile organizzazione dell'impresa esiste nella misura in cui la persona agisce per quest'ultima, ossia non solo nella misura in cui tale persona esercita il potere di concludere contratti in nome dell'impresa.

35. Ai sensi del paragrafo 5, solo le persone che soddisfano le condizioni specifiche possono creare una stabile organizzazione; tutte le altre persone sono escluse. Occorre tuttavia ricordare che il paragrafo 5 fornisce semplicemente un criterio alternativo per stabilire se un'impresa ha una stabile organizzazione in uno Stato. Se si può dimostrare che l'impresa ha una stabile organizzazione ai sensi dei paragrafi 1 e 2, non è necessario dimostrare che il responsabile sia una persona che rientri nel paragrafo 5.

Paragrafo 6

36. Quando un'impresa di uno Stato contraente effettua operazioni commerciali per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di qualsiasi altro intermediario che goda di uno status indipendente, essa non può essere tassata nell'altro Stato contraente per tali operazioni se l'intermediario agisce nell'ambito della sua ordinaria attività (si veda il precedente paragrafo 32). Sebbene sia logico che un tale agente, che rappresenta un'impresa separata, non possa costituire una stabile organizzazione dell'impresa estera, il paragrafo 6 è stato inserito nell'articolo per motivi di chiarezza e di enfasi.

37. Una persona rientrerà nell'ambito di applicazione del paragrafo 6, ossia non costituirà una stabile organizzazione dell'impresa per conto della quale agisce, solo se: a) è indipendente dall'impresa sia dal punto di vista giuridico che economico, e b) agisce nel corso della sua ordinaria attività quando agisce per conto dell'impresa.

38. L'indipendenza di una persona dall'impresa rappresentata dipende dall'entità degli obblighi che questa persona ha nei confronti dell'impresa. Se le attività commerciali della persona per l'impresa sono soggette a istruzioni dettagliate o a un controllo

completo da parte di quest'ultima, tale persona non può essere considerata indipendente dall'impresa. Un altro criterio importante sarà se il rischio imprenditoriale deve essere sostenuto dalla persona o dall'impresa che essa rappresenta.

38.1 In relazione al criterio della dipendenza giuridica, va notato che il controllo che una società madre esercita sulla propria controllata in qualità di azionista non è rilevante ai fini della valutazione della dipendenza o meno della controllata in qualità di agente della controllante. Ciò è coerente con la norma di cui al paragrafo 7 dell'articolo 5. Tuttavia, come indica il paragrafo 41 del Commentario, la controllata può essere considerata un agente dipendente della sua controllante applicando gli stessi criteri che si applicano alle società non correlate.

38.2 Nel determinare se un agente può essere considerato indipendente, occorre tenere presente le seguenti considerazioni.

38.3 Un agente indipendente sarà tipicamente responsabile nei confronti del suo preponente dei risultati del suo lavoro, ma non sarà soggetto a un controllo significativo per quanto riguarda il modo in cui tale lavoro viene svolto. Non sarà soggetto a istruzioni dettagliate da parte del preponente in merito allo svolgimento del lavoro. Il fatto che il preponente faccia affidamento sulla particolare abilità e conoscenza dell'agente è indice di indipendenza.

38.4 Le limitazioni alla portata degli affari che possono essere condotti dall'agente influiscono chiaramente sulla portata dell'autorità dell'agente. Tuttavia, tali limitazioni non sono rilevanti ai fini della dipendenza, che viene determinata considerando la misura in cui l'agente esercita la libertà nella conduzione degli affari per conto del preponente nell'ambito dell'autorità conferita dall'accordo.

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 107

COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5

38.5 Può essere una caratteristica del funzionamento di un accordo che un agente fornisca informazioni sostanziali a un preponente in relazione agli affari svolti nell'ambito dell'accordo. Questo non è di per sé un criterio sufficiente per stabilire che l'agente è dipendente, a meno che le informazioni non siano fornite nel corso della ricerca dell'approvazione del preponente per il modo in cui gli affari devono essere condotti. La fornitura di informazioni volte semplicemente a garantire il buon funzionamento dell'accordo e la continuità dei buoni rapporti con il preponente non è un segno di dipendenza.

38.6 Un altro fattore da considerare per determinare lo status di indipendenza è il numero di preponenti rappresentati dall'agente. Lo status di indipendenza è meno probabile se le attività dell'agente sono svolte interamente o quasi interamente per conto di una sola impresa per tutta la durata dell'attività o per un lungo periodo di tempo. Tuttavia, questo fatto non è di per sé determinante. Si devono prendere in considerazione tutti i fatti e le circostanze per determinare se le attività dell'agente costituiscono un'attività autonoma da lui condotta in cui si assume il rischio e riceve un compenso attraverso l'uso delle sue capacità e conoscenze imprenditoriali. Quando un agente agisce per più preponenti nel corso della sua ordinaria attività e nessuno di essi è predominante in termini di attività

svolta dall'agente, può esistere una dipendenza giuridica se i preponenti agiscono di concerto per controllare gli atti dell'agente nel corso della sua attività per loro conto.

38.7 Non si può dire che le persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività se, al posto dell'impresa, svolgono attività che, dal punto di vista economico, appartengono alla sfera dell'impresa piuttosto che a quella delle loro operazioni commerciali. Se, ad esempio, un commissionario non solo vende in nome proprio i beni o le merci dell'impresa, ma agisce abitualmente, nei confronti di quest'ultima, come agente permanente con il potere di concludere contratti, sarà considerato, per questa particolare attività, una stabile organizzazione, in quanto agisce al di fuori dell'esercizio ordinario della propria attività commerciale (ossia quella di commissionario), a meno che le sue attività non siano limitate a quelle menzionate alla fine del paragrafo 5.

38.8 Per decidere se determinate attività rientrano o meno nell'ambito dell'attività ordinaria di un agente, si dovrebbero esaminare le attività commerciali abitualmente svolte nell'ambito della sua attività di broker, commissionario o altro agente indipendente, piuttosto che le altre attività commerciali svolte dall'agente. Sebbene di norma il confronto debba essere fatto con le attività abitualmente svolte nell'ambito dell'attività commerciale dell'agente, in alcune circostanze possono essere utilizzati altri test complementari in modo concomitante o alternativo, ad esempio quando le attività dell'agente non si riferiscono a un'attività commerciale comune.

39. Secondo la definizione del termine "stabile organizzazione", una società di assicurazioni di uno Stato può essere tassata nell'altro Stato per le sue attività assicurative, se dispone di una sede fissa d'affari ai sensi del paragrafo 1 o se esercita l'attività tramite un soggetto ai sensi del paragrafo 5. Poiché le agenzie di compagnie assicurative estere a volte non soddisfano nessuno dei due requisiti di cui sopra, è possibile che tali compagnie svolgano attività su larga scala in uno Stato senza essere tassate in tale Stato sugli utili derivanti da tali attività. Per ovviare a questa possibilità, varie convenzioni concluse dai Paesi membri dell'OCSE includono una disposizione che stabilisce che le compagnie di assicurazione di uno Stato si considerano avere una stabile organizzazione nell'altro Stato se riscuotono premi in tale Stato tramite un agente ivi stabilito - diverso da un agente che già costituisce una stabile organizzazione in virtù del paragrafo 5 - o assicurano rischi situati in tale territorio tramite tale agente. La decisione di includere o meno una disposizione di questo tipo in una convenzione dipenderà dalla situazione di fatto e di diritto esistente negli Stati contraenti interessati. Spesso, quindi, tale disposizione non sarà contemplata. In considerazione di ciò, non è sembrato opportuno inserire una disposizione in tal senso nel Modello di Convenzione.

Paragrafo 7 40. È generalmente riconosciuto che l'esistenza di una società controllata non costituisce di per sé una stabile organizzazione della società madre. Ciò deriva dal principio che, ai fini della tassazione, tale società controllata costituisce un'entità giuridica indipendente. Anche il fatto che l'attività commerciale o commerciale svolta dalla società

controllata sia gestita dalla società madre non costituisce la società controllata una stabile organizzazione della società madre. 41. Tuttavia, in base alle disposizioni dei paragrafi 1 o 5 dell'articolo, si può ritenere che una società madre abbia una stabile organizzazione in uno Stato in cui una società figlia ha una sede d'affari. Pertanto, qualsiasi spazio o locale appartenente alla società controllata che sia a disposizione della società madre (si vedano i paragrafi 4, 5 e 6) e che costituisca una sede fissa di affari attraverso la quale la società madre svolge la propria attività costituirà una stabile organizzazione della società madre ai sensi del paragrafo 1, fatti salvi i paragrafi 3 e 4 dell'articolo (si veda, ad esempio, l'esempio di cui al paragrafo 4.3). Inoltre, ai sensi del paragrafo 5, si riterrà che una casa madre abbia una stabile organizzazione in uno Stato per quanto riguarda le attività che la sua controllata intraprende per essa se la controllata ha, ed esercita abitualmente, in tale Stato il potere di concludere contratti in nome della casa madre (si vedano i paragrafi 32, 33 e 34), a meno che tali attività non siano limitate a quelle di cui al paragrafo 4 dell'articolo o a meno che la controllata non agisca nel corso della sua ordinaria attività come agente indipendente a cui si applica il paragrafo 6 dell'articolo. 41.1 Gli stessi principi si applicano a qualsiasi società facente parte di un gruppo multinazionale, cosicché si può ritenere che tale società abbia una stabile organizzazione in uno Stato in cui dispone (cfr. paragrafi 4, 5 e 6) e utilizza locali appartenenti a un'altra società del gruppo, o se si ritiene che la prima società abbia una stabile organizzazione ai sensi del paragrafo 5 dell'articolo (cfr. paragrafi 32, 33 e 34). La determinazione dell'esistenza di una stabile organizzazione ai sensi delle norme dei paragrafi 1 o 5 dell'articolo deve tuttavia essere effettuata separatamente per ciascuna società del gruppo. Pertanto, l'esistenza in uno Stato di una stabile organizzazione

MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 109

COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 di una società del gruppo non avrà alcuna rilevanza per stabilire se un'altra società del gruppo abbia essa stessa una stabile organizzazione in tale Stato. 42. Sebbene i locali appartenenti a una società appartenente a un gruppo multinazionale possano essere messi a disposizione di un'altra società del gruppo e possano, fatte salve le altre condizioni di cui all'articolo 5, costituire una stabile organizzazione di tale società se l'attività di quest'ultima viene svolta attraverso tale luogo, è importante distinguere tale caso dalla situazione frequente in cui una società appartenente a un gruppo multinazionale fornisce servizi (ad esempio, servizi di gestione) a un'altra società del gruppo nell'ambito della propria attività svolta in locali che non sono quelli dell'altra società e utilizzando il proprio personale. In questo caso, il luogo in cui vengono prestati i servizi non è a disposizione di quest'ultima società e non è l'attività di tale società che viene svolta attraverso quel luogo. Pertanto, tale luogo non può essere considerato una stabile organizzazione della società a cui vengono forniti i servizi. In effetti, il fatto che le attività di una società in un determinato luogo possano apportare un vantaggio economico all'attività di un'altra società non

significa che quest'ultima svolga la propria attività attraverso quel luogo: è chiaro che una società che si limita ad acquistare parti prodotte o servizi forniti da un'altra società in un paese diverso non avrebbe per questo una stabile organizzazione, anche se può trarre vantaggio dalla produzione di tali parti o dalla fornitura di tali servizi.

Commercio elettronico 42.1 Si è discusso se il semplice utilizzo di attrezzature informatiche in un Paese per operazioni di commercio elettronico possa costituire una stabile organizzazione. Tale questione solleva una serie di problemi in relazione alle disposizioni dell'articolo. **42.2** Mentre un luogo in cui un'impresa utilizza attrezzature automatizzate può costituire una stabile organizzazione nel paese in cui è situata (si veda più avanti), occorre distinguere tra le attrezzature informatiche, che possono essere installate in un luogo in modo da costituire una stabile organizzazione in determinate circostanze, e i dati e i software utilizzati o memorizzati su tali attrezzature. Ad esempio, un sito Internet, che è una combinazione di software e dati elettronici, non costituisce di per sé una proprietà materiale. Pertanto, non ha un luogo che possa costituire una "sede d'affari", in quanto non vi sono "strutture quali locali o, in alcuni casi, macchinari o attrezzature" (si veda il paragrafo 2 sopra) per quanto riguarda il software e i dati che costituiscono il sito web. D'altro canto, il server su cui il sito web è memorizzato e attraverso il quale è accessibile è un'apparecchiatura con un luogo fisico e tale luogo può quindi costituire una "sede fissa di attività" dell'impresa che gestisce il server.

42.3 La distinzione tra un sito web e il server su cui il sito web è memorizzato e utilizzato è importante in quanto l'impresa che gestisce il server può essere diversa dall'impresa che svolge attività commerciali attraverso il sito web. Ad esempio, è comune che il sito web attraverso il quale un'impresa svolge la propria attività sia ospitato sul server di un Internet Service Provider (ISP). Sebbene i canoni pagati all'ISP in base a tali accordi possano essere basati sulla quantità di spazio su disco utilizzato per memorizzare il software e i dati richiesti dal sito web, questi contratti di solito non fanno sì che il server e la sua ubicazione siano a disposizione dell'impresa (si veda il precedente paragrafo 4), anche se l'impresa è stata in grado di stabilire che il suo sito web debba essere ospitato su un particolare server in una particolare ubicazione. In tal caso, l'impresa non ha nemmeno una presenza fisica in quel luogo, poiché il sito web non è tangibile. In questi casi, non si può considerare che l'impresa abbia acquisito una sede d'affari in virtù dell'accordo di hosting. Tuttavia, se l'impresa che svolge la propria attività attraverso un sito web ha a disposizione il server, ad esempio possiede (o affitta) e gestisce il server su cui il sito web è memorizzato e utilizzato, il luogo in cui si trova il server potrebbe costituire una stabile organizzazione dell'impresa se sono soddisfatti gli altri requisiti dell'articolo. **42.4** Le attrezzature informatiche in un determinato luogo possono costituire una stabile organizzazione solo se soddisfano il requisito della fissità. Nel caso di un server, ciò che conta non è la possibilità che il server venga spostato, ma che venga effettivamente spostato. Per costituire una sede fissa d'affari, un server

dovrà essere collocato in un determinato luogo per un periodo di tempo sufficiente in modo da diventare fisso ai sensi del paragrafo 1. 42.5 Un'altra questione è se si possa dire che l'attività di un'impresa sia svolta in tutto o in parte in un luogo in cui l'impresa ha a disposizione attrezzature come un server. La questione se l'attività di un'impresa sia svolta in tutto o in parte attraverso tali apparecchiature deve essere esaminata caso per caso, tenendo conto se si può affermare che, grazie a tali apparecchiature, l'impresa dispone di strutture in cui vengono svolte le funzioni aziendali. 42.6 Quando un'impresa utilizza apparecchiature informatiche in un determinato luogo, può esistere una stabile organizzazione anche se in tale luogo non è richiesto personale dell'impresa per il funzionamento delle apparecchiature. La presenza di personale non è necessaria per ritenere che un'impresa svolga in tutto o in parte la propria attività in un luogo, quando di fatto non è richiesto personale per svolgere le attività commerciali in quel luogo. Questa conclusione si applica al commercio elettronico nella stessa misura in cui si applica ad altre attività in cui le apparecchiature funzionano automaticamente, ad esempio le apparecchiature di pompaggio automatico utilizzate nello sfruttamento delle risorse naturali. 42.7 Un'altra questione riguarda il fatto che non si può ritenere che esista una stabile organizzazione quando le operazioni di commercio elettronico effettuate tramite apparecchiature informatiche in una determinata località di un Paese si limitano alle attività preparatorie o ausiliarie di cui al paragrafo 4. La questione è se determinate attività svolte in una determinata località siano o meno soggette al regime di concorrenza. La questione se particolari attività svolte in tale sede rientrino nel paragrafo 4 deve essere esaminata caso per caso, tenendo conto delle varie funzioni svolte dall'impresa attraverso tali apparecchiature. Tra gli esempi di attività che generalmente vengono considerate preparatorie o ausiliarie vi sono: MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 111COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 - fornire un collegamento di comunicazione - simile a una linea telefonica - tra fornitori e clienti; - pubblicizzare beni o servizi; - trasmettere informazioni attraverso un server mirror a fini di sicurezza ed efficienza; - raccogliere dati di mercato per l'impresa; - fornire informazioni. 42.8 Tuttavia, se tali funzioni costituiscono di per sé una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso, o se altre funzioni fondamentali dell'impresa sono svolte attraverso le apparecchiature informatiche, queste andrebbero oltre le attività coperte dal paragrafo 4 e se le apparecchiature costituissero una sede fissa dell'impresa (come discusso nei paragrafi da 42.2 a 42.6), si avrebbe una stabile organizzazione. 42.9 Ciò che costituisce le funzioni principali per una particolare impresa dipende chiaramente dalla natura dell'attività svolta da tale impresa. Ad esempio, alcuni ISP gestiscono i propri server per ospitare siti web o altre applicazioni per altre imprese. Per questi ISP, la gestione dei loro server per fornire servizi ai clienti è una parte essenziale della loro attività commerciale e non può essere considerata preparatoria o

ausiliaria. Un esempio diverso è quello di un'impresa (talvolta definita "e-tailer") che svolge un'attività di vendita di prodotti attraverso Internet. In questo caso, l'impresa non si occupa di gestire server e il semplice fatto che possa farlo in un determinato luogo non è sufficiente per concludere che le attività svolte in quel luogo siano più che preparatorie e ausiliarie. In questo caso è necessario esaminare la natura delle attività svolte in quella sede alla luce dell'attività svolta dall'impresa. Se tali attività sono meramente preparatorie o ausiliarie all'attività di vendita di prodotti su Internet (ad esempio, la sede è utilizzata per gestire un server che ospita un sito web che, come spesso accade, è utilizzato esclusivamente per la pubblicità, per esporre un catalogo di prodotti o per fornire informazioni ai potenziali clienti), si applicherà il paragrafo 4 e la sede non costituirà una stabile organizzazione. Se, tuttavia, in tale sede vengono svolte le funzioni tipiche di una vendita (ad esempio, la conclusione del contratto con il cliente, l'elaborazione del pagamento e la consegna dei prodotti vengono eseguite automaticamente attraverso le attrezzature ivi presenti), tali attività non possono essere considerate meramente preparatorie o ausiliarie.

42.10 Un'ultima questione è se il paragrafo 5 possa essere applicato per ritenere che un ISP costituisca una stabile organizzazione. Come già osservato, è comune che gli ISP forniscano il servizio di ospitare i siti web di altre imprese sui propri server. Si può quindi porre la questione se il paragrafo 5 possa essere applicato per considerare tali ISP come stabili organizzazioni delle imprese che effettuano commercio elettronico attraverso siti web gestiti dai server di proprietà e gestiti da tali ISP. Anche se questo potrebbe essere il caso in circostanze molto particolari, il paragrafo 5 non sarà generalmente applicabile perché gli ISP non costituiscono un agente delle imprese a cui appartengono i siti web, perché non avranno l'autorità di concludere contratti a nome di tali imprese e non li concluderanno regolarmente o perché costituiranno agenti indipendenti che agiscono nel corso della loro ordinaria attività, come dimostra il fatto che ospitano i siti web di molte imprese diverse. È inoltre chiaro che, poiché il sito web attraverso il quale un'impresa svolge la propria attività non è esso stesso una "persona" ai sensi dell'articolo 3, il paragrafo 5 non può essere applicato per considerare l'esistenza di una stabile organizzazione in virtù del fatto che il sito web è un agente dell'impresa ai fini di tale paragrafo.

La tassazione dei servizi 42.11 L'effetto combinato di questo articolo e dell'articolo 7 è che gli utili derivanti da servizi prestati nel territorio di uno Stato contraente da un'impresa dell'altro Stato contraente non sono imponibili nel primo Stato se non sono attribuibili a una stabile organizzazione ivi situata (a condizione che non siano contemplati da altri articoli della Convenzione che consentirebbero tale imposizione). Questo risultato, in base al quale gli utili sono imponibili solo nell'altro Stato, è supportato da varie considerazioni politiche e amministrative. È coerente con il principio dell'articolo 7 secondo il quale, finché un'impresa di uno Stato non costituisce una stabile organizzazione in un altro Stato, non si deve ritenere che essa partecipi alla vita economica di tale Stato in misura tale da rientrare nella

giurisdizione fiscale di quest'ultimo. Inoltre, la prestazione di servizi dovrebbe, in linea generale, fatte salve alcune eccezioni per alcuni tipi di servizi (ad esempio quelli contemplati dagli articoli 8 e 17), essere trattata alla stregua di altre attività commerciali e, pertanto, la stessa soglia di tassazione della stabile organizzazione dovrebbe applicarsi a tutte le attività commerciali, compresa la prestazione di servizi indipendenti.

42.12 Una delle considerazioni amministrative di cui sopra è che l'estensione dei casi in cui è consentita la tassazione alla fonte degli utili derivanti da servizi prestati nel territorio di uno Stato contraente da un'impresa dell'altro Stato contraente aumenterebbe gli adempimenti e gli oneri amministrativi delle imprese e delle amministrazioni fiscali. Ciò sarebbe particolarmente problematico per quanto riguarda i servizi forniti a consumatori non professionali, che non dovrebbero essere comunicati all'amministrazione fiscale del Paese di origine per richiedere la deduzione delle spese aziendali. Poiché le regole tipicamente concepite a tale scopo si basano sul tempo trascorso in uno Stato, sia le amministrazioni fiscali che le imprese dovrebbero tenere conto del tempo trascorso in un Paese dal personale delle imprese di servizi e queste imprese rischierebbero di avere una stabile organizzazione in circostanze inaspettate nei casi in cui non sarebbero in grado di determinare in anticipo la durata della presenza del personale in un determinato Paese (ad esempio, in situazioni in cui tale presenza verrebbe prolungata a causa di difficoltà impreviste o su richiesta di un cliente). Questi casi creano particolari difficoltà di conformità in quanto richiedono all'impresa di adempiere retroattivamente a una serie di requisiti amministrativi associati a una stabile organizzazione. Questi obblighi riguardano la necessità di tenere libri e registri, la tassazione dei dipendenti (ad esempio, la necessità di effettuare deduzioni alla fonte in un altro Paese) e altri requisiti di natura non fiscale.

42.13 Inoltre, la tassazione alla fonte degli utili derivanti da servizi prestati nel territorio di uno Stato contraente da un'impresa dell'altro Stato contraente che non ha una sede fissa di affari nel primo Stato creerebbe difficoltà nella determinazione degli utili da tassare e nella riscossione della relativa imposta. Nella maggior parte dei casi, l'impresa non disporrebbe delle scritture contabili e dei beni tipicamente associati a una stabile organizzazione e non vi sarebbe un agente dipendente in grado di soddisfare gli obblighi di informazione e di riscossione. Inoltre, sebbene sia una caratteristica comune del diritto interno degli Stati quella di tassare i profitti derivanti da servizi prestati sul loro territorio, ciò non rappresenta necessariamente una politica ottimale in materia di trattati fiscali.

42.14 Alcuni Stati, tuttavia, sono riluttanti ad adottare il principio della tassazione in residenza esclusiva dei servizi che non sono attribuibili a una stabile organizzazione situata nel loro territorio, ma che sono prestati in tale territorio. Questi Stati propongono modifiche all'articolo al fine di mantenere i diritti di tassazione alla fonte, in determinate circostanze, per quanto riguarda gli utili derivanti da tali servizi. Gli Stati che ritengono che in base a un trattato debbano essere attribuiti ulteriori diritti di tassazione alla fonte in relazione

ai servizi prestati nel loro territorio si basano su vari argomenti a sostegno della loro posizione. 42.15 Questi Stati possono ritenere che gli utili derivanti da servizi prestati in un determinato Stato debbano essere tassati in tale Stato sulla base dei principi politici generalmente accettati per determinare quando gli utili delle imprese debbano essere considerati come aventi origine all'interno di una giurisdizione. Esse ritengono che, dal punto di vista esclusivo della pura questione politica dell'origine degli utili d'impresa, lo Stato in cui i servizi sono prestati dovrebbe avere il diritto di tassare anche quando questi servizi non sono attribuibili a una stabile organizzazione come definita nell'articolo 5. Essi osservano che il diritto interno di molti Paesi prevede la tassazione dei servizi prestati in tali Paesi anche in assenza di una stabile organizzazione (anche se i servizi prestati per periodi di tempo molto brevi non sono sempre tassati nella pratica). 42.16 Questi Stati temono che alcune imprese di servizi non necessitino di una sede fissa nel loro territorio per svolgervi un livello sostanziale di attività e ritengono che questi diritti aggiuntivi siano quindi appropriati. 42.17 Inoltre, questi Stati ritengono che, anche se la tassazione degli utili delle imprese svolte da non residenti che non sono attribuibili a una stabile organizzazione solleva alcune difficoltà amministrative e di conformità, tali difficoltà non giustificano l'esenzione dall'imposta sugli utili di tutti i servizi prestati sul loro territorio da tali imprese. Coloro che sostengono questa tesi possono fare riferimento ai meccanismi già in vigore in alcuni Stati per garantire la tassazione dei servizi prestati in tali Stati ma non attribuibili a stabili organizzazioni (tali meccanismi si basano sull'obbligo per i soggetti passivi residenti di dichiarare, ed eventualmente trattenere, l'imposta sui pagamenti ai non residenti per i servizi prestati in tali Stati).

114 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5

42.18 Si noti, tuttavia, che tutti gli Stati membri concordano sul fatto che uno Stato non dovrebbe avere diritti di tassazione alla fonte sui redditi derivanti dalla prestazione di servizi da parte di un non residente al di fuori di tale Stato. In base alle convenzioni fiscali, i profitti derivanti dalla vendita di beni che sono semplicemente importati da un residente di un Paese e che non sono né prodotti né distribuiti attraverso una stabile organizzazione in tale Paese non sono imponibili in tale Paese e lo stesso principio dovrebbe applicarsi nel caso dei servizi. Il semplice fatto che il pagatore del corrispettivo dei servizi sia un residente di uno Stato, o che tale corrispettivo sia sostenuto da una stabile organizzazione situata in tale Stato o che il risultato dei servizi sia utilizzato all'interno dello Stato non costituisce un nesso sufficiente a giustificare l'attribuzione dei diritti di imposizione sul reddito a tale Stato. 42.19 Un'altra questione fondamentale su cui esiste un accordo generale riguarda la determinazione dell'importo su cui applicare l'imposta. Nel caso di servizi non di lavoro dipendente (e fatte salve eventuali eccezioni come l'articolo 17), dovrebbero essere tassati solo gli utili derivanti dai servizi. Pertanto, le disposizioni che talvolta sono incluse nelle convenzioni bilaterali e che consentono a

uno Stato di tassare l'importo lordo dei corrispettivi pagati per determinati servizi se il pagatore dei corrispettivi è un residente di quello Stato non sembrano fornire un modo appropriato di tassare i servizi. In primo luogo, poiché tali disposizioni non sono limitate ai servizi prestati nello Stato della fonte, esse hanno l'effetto di consentire a uno Stato di tassare attività commerciali che non si svolgono in tale Stato. In secondo luogo, queste norme consentono di tassare i pagamenti lordi per i servizi piuttosto che i relativi profitti. 42.20 Inoltre, gli Stati membri concordano sull'opportunità, per ragioni di conformità e di altro tipo, di non consentire a uno Stato di tassare i profitti derivanti da servizi prestati sul proprio territorio in determinate circostanze (ad esempio, quando tali servizi sono forniti per un periodo di tempo molto breve). 42.21 Il Comitato ha quindi ritenuto importante circoscrivere le circostanze in cui gli Stati che non concordano con la conclusione di cui al paragrafo 42.11 potrebbero, se lo desiderano, prevedere che gli utili derivanti da servizi prestati nel territorio di uno Stato contraente da un'impresa dell'altro Stato contraente siano imponibili da tale Stato anche se non esiste una stabile organizzazione, come definita nell'articolo 5, a cui gli utili sono attribuibili. 42.22 Chiaramente, tale tassazione non dovrebbe estendersi ai servizi prestati al di fuori del territorio di uno Stato e dovrebbe applicarsi solo agli utili derivanti da tali servizi piuttosto che ai pagamenti per essi. Inoltre, dovrebbe essere richiesto un livello minimo di presenza in uno Stato prima che tale tassazione sia consentita. 42.23 Quello che segue è un esempio di disposizione conforme a questi requisiti; gli Stati sono liberi di concordare bilateralmente l'inserimento di tale disposizione nei loro trattati fiscali: Nonostante le disposizioni dei paragrafi 1, 2 e 3, quando un'impresa di uno Stato contraente presta servizi nell'altro Stato contraente a) per mezzo di una persona fisica che è presente in detto altro Stato per un periodo o periodi che eccedono complessivamente 183 giorni in un periodo di dodici mesi, e più del 50 per cento dei ricavi lordi attribuibili alle attività commerciali attive dell'impresa durante tale periodo o periodi derivano dai servizi prestati in tale altro Stato tramite tale persona fisica, o b) per un periodo o periodi che superino complessivamente 183 giorni in un periodo di dodici mesi, e tali servizi sono prestati per lo stesso progetto o per progetti collegati tramite una o più persone fisiche che sono presenti e prestano tali servizi in tale altro Stato, le attività svolte in tale altro Stato nell'esecuzione di tali servizi si considerano effettuate tramite una stabile organizzazione dell'impresa situata in tale altro Stato, a meno che tali servizi non siano limitati a quelli menzionati nel paragrafo 4 che, se prestati tramite una sede fissa d'affari, non renderebbero tale sede fissa d'affari una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni di tale paragrafo. Ai fini del presente paragrafo, i servizi prestati da una persona fisica per conto di un'impresa non si considerano prestati da un'altra impresa per il tramite della persona stessa, a meno che l'altra impresa non sovrintenda, diriga o controlli il modo in cui tali servizi sono prestati dalla persona fisica. 42.24 Questa disposizione alternativa costituisce un'estensione della

definizione di stabile organizzazione che consente la tassazione del reddito derivante da servizi forniti da imprese svolte da non residenti, ma lo fa in conformità con i principi descritti nel paragrafo 42.22. I paragrafi che seguono discutono vari aspetti della disposizione alternativa; chiaramente questi paragrafi non sono rilevanti nel caso di trattati che non includono tale disposizione e che, pertanto, non consentono di individuare una stabile organizzazione solo perché le condizioni descritte in questa disposizione sono state soddisfatte.

42.25 La disposizione ha l'effetto di considerare esistente una stabile organizzazione laddove non esisterebbe altrimenti in base alla definizione fornita nel paragrafo 1 e agli esempi del paragrafo 2. Essa si applica pertanto nonostante tali paragrafi. Pertanto, si applica a prescindere da tali paragrafi. Come nel caso del paragrafo 5 dell'articolo, la disposizione fornisce una base supplementare in base alla quale si può ritenere che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno Stato; potrebbe applicarsi, ad esempio, nel caso in cui un consulente fornisca servizi per un lungo periodo in un Paese, ma in luoghi diversi che non soddisfano le condizioni del paragrafo 1 per costituire una o più stabili organizzazioni. Se si può dimostrare che l'impresa ha una stabile organizzazione ai sensi dei paragrafi 1 e 2 (fatte salve le disposizioni del paragrafo 4), non è necessario applicare la disposizione per trovare una stabile organizzazione. Poiché la disposizione si limita a creare una stabile organizzazione quando altrimenti non esisterebbe, non fornisce una definizione alternativa del concetto di stabile organizzazione e ovviamente non può limitare la portata della definizione del paragrafo 1 e degli esempi del paragrafo 2. La disposizione si applica anche a chi non ha una stabile organizzazione.

42.26 La disposizione si applica anche in deroga al paragrafo 3. Pertanto, si può ritenere che un'impresa abbia una stabile organizzazione in quanto presta servizi in un Paese per i periodi di tempo previsti dal paragrafo suggerito, anche se i vari luoghi in cui tali servizi sono prestati non costituiscono stabili organizzazioni ai sensi del paragrafo 3. Il seguente esempio illustra tale risultato. Un lavoratore autonomo residente in uno Stato contraente presta servizi ed è presente nell'altro Stato contraente per più di 183 giorni in un periodo di dodici mesi, ma i suoi servizi sono svolti per periodi di tempo uguali in un luogo che non è un cantiere (e non sono in relazione a un progetto di costruzione o installazione) e in due cantieri non collegati, ciascuno dei quali ha una durata inferiore al periodo di tempo previsto dal paragrafo 3. Mentre il paragrafo 3 riterrebbe che i due cantieri non costituiscano una stabile organizzazione, il paragrafo proposto, che si applica nonostante il paragrafo 3, riterrebbe che l'impresa esercitata da tale persona abbia una stabile organizzazione (poiché la persona è un lavoratore autonomo, si deve presumere che il test del 50% dei ricavi lordi sarà soddisfatto in relazione alla sua impresa).

42.27 Un altro esempio è quello di una grande impresa di costruzioni che realizza un singolo progetto di costruzione in un Paese. Se il progetto è realizzato in un unico sito, la disposizione non dovrebbe avere un impatto significativo, a condizione che il periodo richiesto per il sito per

costituire una stabile organizzazione non sia sostanzialmente diverso dal periodo richiesto per l'applicazione della disposizione. Gli Stati che intendono utilizzare la disposizione alternativa possono quindi considerare di fare riferimento agli stessi periodi di tempo in tale disposizione e nel paragrafo 3 dell'articolo 5; se nella disposizione alternativa viene utilizzato un periodo più breve, ciò ridurrà, in pratica, l'ambito di applicazione del paragrafo 3. 42.28 La situazione, tuttavia, può essere diversa se il progetto, o progetti collegati, sono realizzati in diverse parti di un paese. Se i singoli siti in cui si svolge un singolo progetto non durano sufficientemente a lungo perché ciascuno di essi costituisca una stabile organizzazione (si veda, tuttavia, il precedente paragrafo 20), si riterrà comunque che esista una stabile organizzazione se sono soddisfatte le condizioni della disposizione alternativa. Questo risultato è coerente con lo scopo della disposizione, che è quello di assoggettare a tassazione alla fonte le imprese straniere che sono presenti in un Paese per un periodo di tempo sufficientemente lungo, anche se la loro presenza in una particolare località del Paese non è sufficientemente lunga da rendere tale località una sede fissa di attività dell'impresa. Alcuni Stati, tuttavia, potrebbero ritenere che il paragrafo 3 debba prevalere sulla disposizione alternativa e potrebbero voler modificare la disposizione di conseguenza. 42.29 Il paragrafo proposto si applica solo ai servizi. Altri tipi di attività che non costituiscono servizi sono quindi esclusi dal suo ambito di applicazione. Così, ad esempio, il paragrafo non si applicherebbe a un'impresa straniera che svolge attività di pesca nelle acque territoriali di uno Stato e ricava ricavi dalla vendita delle sue catture (in alcuni trattati, tuttavia, attività come la pesca e l'estrazione di petrolio possono essere coperte da disposizioni specifiche). 42.30 La disposizione si applica ai servizi prestati da un'impresa. Pertanto, i servizi devono essere forniti dall'impresa a terzi. Chiaramente, la disposizione non può avere l'effetto di considerare un'impresa come avente una stabile organizzazione solo perché le vengono forniti servizi. Ad esempio, i servizi potrebbero essere forniti da un individuo al suo datore di lavoro senza che quest'ultimo esegua alcun servizio (ad esempio, un dipendente che fornisce servizi di produzione a un'impresa che vende prodotti fabbricati). Un altro esempio potrebbe essere quello in cui i dipendenti di un'impresa MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 117COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 forniscono servizi in un paese a un'impresa associata sotto le istruzioni dettagliate e la stretta supervisione di quest'ultima; in tal caso, supponendo che i servizi in questione non vadano a beneficio di terzi, quest'ultima impresa non esegue essa stessa alcun servizio a cui la disposizione potrebbe applicarsi. 42.31 Inoltre, la disposizione si applica solo ai servizi prestati in uno Stato da un'impresa straniera. Non importa se i servizi in questione siano o meno forniti a un residente dello Stato; ciò che conta è che i servizi siano prestati nello Stato tramite una persona fisica presente in tale Stato. 42.32 La disposizione alternativa non specifica che i servizi devono essere prestati "tramite dipendenti o

altro personale assunto dall'impresa", una frase che si trova talvolta nei trattati bilaterali. Essa stabilisce semplicemente che i servizi devono essere prestati da un'impresa. Come spiegato nel paragrafo 10, l'attività di un'impresa (che, nel contesto del paragrafo, includerebbe i servizi prestati in uno Stato contraente) "è svolta principalmente dall'imprenditore o da persone che hanno un rapporto di lavoro subordinato con l'impresa (personale). Tale personale comprende i dipendenti e le altre persone che ricevono istruzioni dall'impresa (ad esempio, agenti dipendenti)". Ai fini della disposizione alternativa, i soggetti attraverso i quali un'impresa fornisce servizi saranno quindi i soggetti di cui al paragrafo 10, fatta salva l'eccezione contenuta nell'ultima frase di tale disposizione (si veda il successivo paragrafo 42.43).

42.33 La disposizione alternativa si applicherà in due diversi tipi di circostanze. La lettera a) considera la durata della presenza della persona fisica attraverso la quale l'impresa ricava la maggior parte dei suoi ricavi, in modo simile a quanto previsto dal comma 2, lettera a), dell'articolo 15; la lettera b) considera la durata delle attività delle persone fisiche attraverso le quali vengono prestati i servizi.

42.34 La lettera a) si occupa principalmente della situazione di un'impresa gestita da una singola persona fisica. Tuttavia, copre anche il caso di un'impresa che, durante il periodo o i periodi rilevanti, trae la maggior parte dei suoi ricavi dai servizi forniti da una sola persona fisica. Tale estensione è necessaria per evitare un trattamento diverso, ad esempio, tra il caso in cui i servizi siano forniti da una persona fisica e il caso in cui servizi analoghi siano forniti da una società le cui azioni siano tutte di proprietà dell'unico dipendente di tale società.

42.35 Il comma può applicarsi in diverse situazioni in cui un'impresa presta servizi tramite una persona fisica, come nel caso in cui i servizi siano prestati da un'impresa individuale, dal socio di una società di persone, dal dipendente di una società, ecc. Le condizioni principali sono: - che la persona fisica attraverso la quale i servizi sono resi sia presente in uno Stato per uno o più periodi che superino complessivamente 183 giorni in un periodo di dodici mesi, e - che più del 50% dei ricavi lordi attribuibili alle attività attive dell'impresa durante il periodo o i periodi di presenza derivi dai servizi resi in tale Stato attraverso tale persona fisica.

118 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010

COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5

42.36 La prima condizione si riferisce ai giorni di presenza di una persona fisica. Poiché la formulazione è identica a quella del comma 2 a) dell'articolo 15, i principi applicabili al calcolo dei giorni di presenza ai fini di quest'ultimo comma sono applicabili anche al calcolo dei giorni di presenza ai fini del paragrafo proposto.

42.37 Ai fini della seconda condizione, secondo la quale più del 50% dei ricavi lordi attribuibili alle attività commerciali attive dell'impresa durante il periodo o i periodi pertinenti devono derivare da servizi prestati in tale Stato tramite tale persona fisica, i ricavi lordi attribuibili alle attività commerciali attive dell'impresa rappresenterebbero ciò che l'impresa ha addebitato o dovrebbe addebitare per le sue attività commerciali attive, indipendentemente dal momento in cui avverrà

l'effettiva fatturazione o dalle norme di diritto interno relative al momento in cui tali ricavi devono essere presi in considerazione a fini fiscali. Tali attività commerciali attive non sono limitate alle attività legate alla fornitura di servizi. I ricavi lordi attribuibili alle "attività commerciali attive" escludono chiaramente i redditi derivanti da attività di investimento passive, tra cui, ad esempio, la percezione di interessi e dividendi derivanti dall'investimento di fondi in eccesso. Tuttavia, gli Stati possono preferire l'utilizzo di un criterio diverso, come ad esempio "il 50% dei profitti dell'impresa durante il periodo o i periodi in questione deriva dai servizi" o "i servizi rappresentano la parte più importante delle attività commerciali dell'impresa", al fine di identificare un'impresa che trae la maggior parte dei propri ricavi dai servizi prestati da una persona fisica sul proprio territorio. 42.38 I seguenti esempi illustrano l'applicazione della lettera a) (supponendo che la disposizione alternativa sia stata inclusa in un trattato tra gli Stati R e S): - Esempio 1: W, residente nello Stato R, è un consulente che esercita la sua attività commerciale a nome proprio (cioè l'impresa è una ditta individuale). Tra il 2 febbraio 00 e il 1° febbraio 01, W è presente nello Stato S per uno o più periodi di 190 giorni e, durante tale periodo, tutti i ricavi della sua attività commerciale derivano da servizi da lei prestati nello Stato S. Poiché in tale situazione si applica la lettera a), tali servizi si considerano prestati tramite una stabile organizzazione nello Stato S. - Esempio 2: X, residente nello Stato R, è uno dei due azionisti e dipendenti di XCO, una società residente nello Stato R che fornisce servizi di ingegneria. Tra il 20 dicembre 00 e il 19 dicembre 01, X è presente nello Stato S per uno o più periodi di 190 giorni e, durante tale periodo, il 70% di tutti i ricavi lordi di XCO attribuibili ad attività commerciali attive derivano dai servizi che X svolge nello Stato S. Poiché in tale situazione si applica la lettera a), tali servizi si considerano svolti attraverso una stabile organizzazione di XCO nello Stato S. - Esempio 3: X e Y, residenti nello Stato R, sono i due soci di X&Y, una società di persone stabilita nello Stato R che fornisce servizi legali. Ai fini fiscali, lo Stato R considera le società di persone come entità trasparenti. Tra il 15 luglio 00 e il 14 luglio 01, Y è presente nello Stato S per uno o più periodi di 240 giorni e, durante tale periodo, il 55% di tutti i corrispettivi di X&Y attribuibili all'attività di X&Y derivano dai servizi che Y presta nello Stato S. In questa situazione si applica la lettera a) e, ai fini della tassazione di X e Y, i servizi prestati da Y si considerano prestati tramite una stabile organizzazione nello Stato S. - Esempio 4: Z, residente dello Stato R, è uno dei 10 dipendenti di ACO, una società residente dello Stato R che fornisce servizi di contabilità. Tra il 10 aprile 00 e il 9 aprile 01, Z è presente nello Stato S per uno o più periodi di 190 giorni e, durante tale periodo, il 12% di tutti i ricavi lordi di ACO attribuibili alle sue attività commerciali attive derivano dai servizi che Z svolge nello Stato S. La lettera a) non si applica in questa situazione e, a meno che la lettera b) non si applichi ad ACO, la disposizione alternativa non riterrà che ACO abbia una

stabile organizzazione nello Stato S. 42.39 La lettera b) riguarda la situazione di un'impresa che presta servizi in uno Stato contraente in relazione a un particolare progetto (o a progetti collegati) e che li presta attraverso una o più persone fisiche per un periodo sostanziale. Il periodo o i periodi di cui al comma si applicano all'impresa e non alle persone fisiche. Non è quindi necessario che siano la stessa persona o le stesse persone a prestare i servizi e a essere presenti per tutto il periodo. Finché, in un determinato giorno, l'impresa presta i suoi servizi attraverso almeno una persona fisica che lo fa ed è presente nello Stato, quel giorno sarà incluso nel periodo o nei periodi di cui al comma. Chiaramente, tuttavia, tale giorno sarà considerato come un singolo giorno, indipendentemente dal numero di persone che prestano tali servizi per l'impresa durante tale giorno.

42.40 Il riferimento a una "impresa ... che svolge questi servizi per lo stesso progetto" deve essere interpretato dal punto di vista dell'impresa che fornisce i servizi. Pertanto, un'impresa può avere due progetti diversi per fornire servizi a un unico cliente (ad esempio, fornire consulenza fiscale e fornire formazione in un settore non correlato a quello fiscale) e, sebbene questi possano essere collegati a un unico progetto del cliente, non si dovrebbe ritenere che i servizi siano prestati per lo stesso progetto.

42.41 Il riferimento ai "progetti collegati" è inteso a coprire i casi in cui i servizi sono forniti nel contesto di progetti distinti portati avanti da un'impresa, ma tali progetti hanno una coerenza commerciale (si vedano i precedenti paragrafi 5.3 e 5.4). La determinazione del collegamento tra i progetti dipenderà dai fatti e dalle circostanze di ciascun caso, ma tra i fattori generalmente rilevanti a tal fine vi sono: - se i progetti sono coperti da un unico contratto quadro; - se i progetti sono coperti da contratti diversi, se questi contratti diversi sono stati conclusi con la stessa persona o con persone collegate e se la conclusione dei contratti aggiuntivi sarebbe stata ragionevolmente prevista al momento della conclusione del primo contratto; - se la natura del lavoro svolto nell'ambito dei diversi progetti è la stessa;

120 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 - se gli stessi individui eseguono i servizi nell'ambito dei diversi progetti.

42.42 La lettera b) richiede che, durante i periodi rilevanti, l'impresa preli servizi tramite persone fisiche che prestano tali servizi nell'altro Stato. A tal fine, per periodo di esecuzione dei servizi si intende il periodo in cui i servizi sono effettivamente prestati, che normalmente corrisponde ai giorni lavorativi di tali persone. Un'impresa che si impegna a tenere il personale a disposizione nel caso in cui un cliente abbia bisogno dei servizi di tale personale e addebita al cliente i costi di reperibilità per la messa a disposizione di tale personale, sta prestando servizi attraverso le persone in questione anche se queste sono inattive durante i giorni lavorativi in cui rimangono a disposizione.

42.43 Come indicato nel paragrafo 42.32, ai fini della disposizione alternativa, le persone fisiche attraverso le quali un'impresa fornisce servizi saranno le persone fisiche di cui al paragrafo 10 sopra. Se, tuttavia, un individuo fornisce i servizi per conto di

un'impresa, l'eccezione inclusa nell'ultima frase della disposizione chiarisce che i servizi prestati da tale individuo saranno presi in considerazione per un'altra impresa solo se il lavoro di tale individuo è esercitato sotto la supervisione, la direzione o il controllo dell'ultima impresa. Così, ad esempio, se una società che ha concordato per contratto di fornire servizi a terzi fornisce tali servizi attraverso i dipendenti di un'impresa separata (ad esempio, un'impresa che fornisce servizi in outsourcing), i servizi prestati attraverso questi dipendenti non saranno presi in considerazione ai fini dell'applicazione della lettera b) alla società che ha stipulato il contratto di fornitura di servizi a terzi. Questa regola si applica indipendentemente dal fatto che l'impresa separata sia associata o indipendente dall'impresa che ha stipulato il contratto.

42.44 I seguenti esempi illustrano l'applicazione della lettera b) (supponendo che la disposizione alternativa sia stata inclusa in un trattato tra gli Stati R e S):

- Esempio 1: X, una società residente nello Stato R, ha concordato con la società Y di effettuare sondaggi geologici in varie località dello Stato S dove la società Y possiede diritti di esplorazione. Tra il 15 maggio 00 e il 14 maggio 01, questi sondaggi sono effettuati per 185 giorni lavorativi da dipendenti di X e da lavoratori autonomi a cui X ha subappaltato parte del lavoro, ma che lavorano sotto la direzione, la supervisione o il controllo di X. Poiché in questa situazione si applica la lettera b), questi servizi si considerano effettuati attraverso una stabile organizzazione di X nello Stato S.
- Esempio 2: Y, residente nello Stato T, è uno dei due azionisti e dipendenti di WYCO, una società residente nello Stato R che fornisce servizi di formazione. Tra il 10 giugno 00 e il 9 giugno 01, Y presta servizi nello Stato S in base a un contratto che WYCO ha stipulato con una società residente nello Stato S per formare i dipendenti di tale società. Tali servizi sono svolti nello Stato S nell'arco di 185 giorni lavorativi. Durante il periodo di presenza di Y nello Stato S, i ricavi di questi servizi rappresentano il 40% dei ricavi lordi di WYCO derivanti dalle sue attività commerciali attive. Sebbene la lettera a) non si applichi in tale situazione, si applica la lettera b) e tali servizi si considerano prestati attraverso una stabile organizzazione di WYCO nello Stato S.
- Esempio 3: ZCO, residente nello Stato R, ha esternalizzato alla società OCO, residente nello Stato S, l'assistenza tecnica che fornisce telefonicamente ai propri clienti. OCO gestisce un call center per una serie di società simili a ZCO. Nel periodo compreso tra il 1° gennaio 00 e il 31 dicembre 00, i dipendenti di OCO forniscono assistenza tecnica a vari clienti di ZCO. Poiché i dipendenti di OCO non sono sotto la supervisione, la direzione o il controllo di ZCO, non si può ritenere, ai fini della lettera b), che ZCO presti servizi nello Stato S attraverso questi dipendenti. Inoltre, sebbene i servizi prestati dai dipendenti di OCO ai vari clienti di ZCO siano simili, essi sono forniti nell'ambito di contratti diversi stipulati da ZCO con clienti non collegati: tali servizi non possono, pertanto, essere considerati resi per lo stesso progetto o per progetti collegati.

42.45 Le soglie di 183 giorni previste dalla disposizione alternativa possono dare luogo allo stesso tipo di abuso descritto nel precedente paragrafo 18. Come indicato in tale paragrafo, le

disposizioni legislative o di legge che prevedano la possibilità di un'applicazione di tali soglie non possono essere applicate. Come indicato in tale paragrafo, possono essere applicate norme legislative o giudiziarie antielusione per prevenire tali abusi. Alcuni Stati, tuttavia, potrebbero preferire di affrontarli inserendo una disposizione specifica nell'articolo. Tale disposizione potrebbe essere redatta nel modo seguente: Ai fini del paragrafo [x], quando un'impresa di uno Stato contraente che presta servizi nell'altro Stato contraente è, per un certo periodo di tempo, associata a un'altra impresa che presta servizi sostanzialmente analoghi in tale altro Stato per lo stesso progetto o per progetti connessi, tramite una o più persone fisiche che, durante tale periodo, sono presenti e prestano tali servizi in detto Stato, si considera che la prima impresa, durante tale periodo di tempo, presta servizi nell'altro Stato per lo stesso progetto o per progetti connessi tramite tali persone fisiche. Ai fini della frase precedente, un'impresa è associata ad un'altra impresa se l'una è controllata direttamente o indirettamente dall'altra, o se entrambe sono controllate direttamente o indirettamente dalle stesse persone, indipendentemente dal fatto che tali persone siano o meno residenti di uno degli Stati contraenti. 42.46 Secondo la disposizione, le attività svolte nell'altro Stato dalle persone fisiche di cui alle lettere a) o b), attraverso le quali i servizi sono eseguiti dall'impresa durante il periodo o i periodi di cui alle lettere stesse, si considerano svolte attraverso una stabile organizzazione che l'impresa ha in tale altro Stato. Si ritiene pertanto che l'impresa abbia una stabile organizzazione in tale altro Stato ai fini di tutte le disposizioni della Convenzione (compresi, ad esempio, il paragrafo 5 dell'articolo 11 e il paragrafo 2 dell'articolo 15) e che gli utili derivanti dalle attività svolte nell'altro Stato per la prestazione di tali servizi siano attribuibili a tale stabile organizzazione e siano pertanto imponibili in tale Stato ai sensi dell'articolo 7. 42.47 Considerando che le attività svolte nell'ambito della prestazione dei servizi in questione sono svolte attraverso una stabile organizzazione che l'impresa ha in uno Stato contraente, la disposizione consente l'applicazione dell'articolo 7 e quindi la tassazione, da parte di tale Stato, degli utili attribuibili a tali attività. Come regola generale, è importante garantire che siano tassati solo gli utili derivanti dalle attività svolte nell'esecuzione dei servizi; sebbene possano esserci alcune eccezioni, sarebbe dannoso per gli scambi transfrontalieri di servizi se i pagamenti ricevuti per tali servizi fossero tassati indipendentemente dalle spese dirette o indirette sostenute per l'esecuzione di tali servizi. 42.48 Questa disposizione alternativa non si applicherà se i servizi prestati sono limitati a quelli menzionati nel paragrafo 4 dell'articolo 5 che, se prestati attraverso una sede fissa di affari, non renderebbero tale sede fissa di affari una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni di tale paragrafo. Poiché la disposizione si riferisce alla prestazione di servizi da parte dell'impresa e non riguarda i servizi forniti all'impresa stessa, la maggior parte delle disposizioni del paragrafo 4 non sembra essere rilevante. Può tuttavia accadere che i servizi prestati siano esclusivamente di carattere preparatorio o ausiliario (ad

esempio, la fornitura di informazioni a potenziali clienti quando ciò è meramente preparatorio allo svolgimento delle attività ordinarie dell'impresa; si veda il precedente paragrafo 23) e, in tal caso, è logico non ritenere che la prestazione di tali servizi costituisca una stabile organizzazione. Osservazioni sul Commento 43. Per quanto riguarda il paragrafo 26.1, la Germania si riserva di prendere posizione in merito a se e in quali circostanze l'acquisizione di un diritto di disposizione sulla capacità di trasporto di condutture o sulla capacità di impianti tecnici, linee e cavi per la trasmissione di energia elettrica o di comunicazioni (compresa la distribuzione di programmi radiotelevisivi) di proprietà di un terzo non collegato possa comportare la cessione della conduttura, del cavo o della linea come sede fissa di affari. 44. La Repubblica Ceca e la Repubblica Slovacca aggiungono al paragrafo 25 la loro opinione che quando un'impresa ha stabilito un ufficio (come un ufficio di rappresentanza commerciale) in un paese e i dipendenti che lavorano in tale ufficio sono sostanzialmente coinvolti nella negoziazione di contratti per l'importazione di prodotti o servizi in tale paese, l'ufficio nella maggior parte dei casi non rientrerà nel paragrafo 4 dell'Articolo 5. Il coinvolgimento sostanziale nelle trattative sussiste quando le parti essenziali del contratto - il tipo, la qualità e la quantità di merci, ad esempio, e i tempi e le condizioni di consegna - sono determinate dall'ufficio. Queste attività costituiscono una parte separata e indispensabile delle attività commerciali dell'impresa straniera, e non sono semplicemente attività di carattere ausiliario o preparatorio. 45. Per quanto riguarda il paragrafo 38, il Messico ritiene che il principio dell'arm's length debba essere considerato anche per determinare se un agente abbia o meno uno status indipendente ai fini del paragrafo 6 dell'articolo e desidera, se necessario, aggiungere una formulazione alle proprie convenzioni per chiarire che questo è il modo in cui il paragrafo deve essere interpretato. 45.1 [Soppresso] MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 123COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5 45.2 L'Italia e il Portogallo ritengono essenziale prendere in considerazione il fatto che - a prescindere dal significato attribuito alla terza frase del paragrafo 1.1 - per quanto riguarda il metodo di calcolo delle imposte, i sistemi nazionali non sono interessati dalla nuova formulazione del modello, ossia dall'eliminazione dell'Articolo 14. 45.3 La Repubblica Ceca ha espresso una serie di spiegazioni e riserve sul rapporto relativo alle "Questioni sorte ai sensi dell'articolo 5 del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE". In particolare, la Repubblica Ceca non concorda con l'interpretazione di cui ai paragrafi 5.3 (prima parte del paragrafo) e 5.4 (prima parte del paragrafo). Secondo la sua politica, questi esempi potrebbero anche essere considerati come una stabile organizzazione se i servizi sono forniti sul suo territorio per un periodo di tempo sostanziale. 45.4 Per quanto riguarda il paragrafo 17, la Repubblica Ceca adotta un'interpretazione più restrittiva del termine "progetto di installazione" e lo limita pertanto all'installazione e al montaggio relativi a un progetto di costruzione. Inoltre, la Repubblica Ceca aderisce a un'interpretazione

secondo cui le attività di supervisione rientrano automaticamente nel paragrafo 3 dell'articolo 5 solo se sono svolte dall'imprenditore edile. In caso contrario, saranno coperte da tale articolo, ma solo se espressamente menzionate in questa disposizione speciale. Nel caso di un progetto di installazione non collegato a un progetto di costruzione e nel caso in cui l'attività di supervisione sia svolta da un'impresa diversa dall'imprenditore edile e non sia espressamente menzionata nel paragrafo 3 dell'Articolo 5, tali attività sono automaticamente soggette alle norme relative alla tassazione dei redditi derivanti dalla prestazione di altri servizi.

45.5 In relazione ai paragrafi da 42.1 a 42.10, il Regno Unito ritiene che un server utilizzato da un rivenditore elettronico, da solo o insieme a siti web, non possa di per sé costituire una stabile organizzazione.

45.6 Il Cile e la Grecia non aderiscono a tutte le interpretazioni di cui ai paragrafi da 42.1 a 42.10.

45.7 La Germania non condivide l'interpretazione dell'"esempio del pittore" di cui al paragrafo 4.5, che considera incoerente con il principio enunciato nella prima frase del paragrafo 4.2, non dando quindi luogo a una stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, del Modello di Convenzione. Per quanto riguarda l'esempio descritto al paragrafo 5.4, la Germania richiede che il consulente disponga degli uffici utilizzati oltre alla sua semplice presenza durante le attività di formazione.

45.8 La Germania si riserva di prendere posizione in merito all'ambito e ai limiti di applicazione degli orientamenti di cui alle frasi 2 e da 5 a 7 del paragrafo 6, ritenendo che, per consentire l'assunzione di una sede fissa, il necessario grado di permanenza richieda un certo periodo minimo di presenza durante l'anno in questione, indipendentemente dalla natura ricorrente o di altro tipo di un'attività. In particolare, la Germania non condivide il criterio del nesso economico - descritto nella frase 6 del paragrafo 6 - per giustificare un'eccezione ai requisiti di presenza e durata.

124 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 COMMENTARIO SULL'ARTICOLO 5

45.9 La Germania, per quanto riguarda il paragrafo 33.1 (con riferimento ai paragrafi 32 e 6), attribuisce una maggiore importanza al requisito della durata minima della rappresentanza dell'impresa ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5, del Modello di Convenzione in assenza di una residenza e/o di una sede fissa di affari dell'agente nel Paese di origine. Pertanto, in questi casi, la Germania ha una visione particolarmente restrittiva dell'applicabilità dei fattori menzionati nel paragrafo 6.

45.10 L'Italia desidera chiarire che, per quanto riguarda i paragrafi 33, 41, 41.1 e 42, la sua giurisprudenza non deve essere ignorata nell'interpretazione dei casi che rientrano nei suddetti paragrafi.

45.11 Il Portogallo desidera riservare il proprio diritto di non seguire la posizione espressa nei paragrafi da 42.1 a 42.10.

Riserve sull'articolo Paragrafo 1

46. L'Australia si riserva il diritto di trattare un'impresa come un'azienda. L'Australia si riserva il diritto di considerare un'impresa come avente una stabile organizzazione in uno Stato se essa svolge attività relative a risorse naturali o gestisce attrezzature sostanziali in tale Stato con un certo grado di continuità, o se una persona - che agisce in tale

Stato per conto dell'impresa - produce o trasforma in tale Stato beni o merci appartenenti all'impresa. 47. Considerando i problemi particolari nell'applicazione delle disposizioni del Modello di Convenzione all'esplorazione e allo sfruttamento degli idrocarburi offshore e alle attività connesse, il Canada, la Danimarca, l'Irlanda, la Norvegia e il Regno Unito si riservano il diritto di inserire in un articolo speciale disposizioni relative a tali attività. 48. Il Cile si riserva il diritto di ritenere che un'impresa abbia una stabile organizzazione in determinate circostanze in cui vengono forniti servizi. 49. La Repubblica Ceca e la Repubblica Slovacca, pur concordando con il requisito della "sede fissa d'affari" di cui al paragrafo 1, si riservano il diritto di proporre in negoziati bilaterali disposizioni specifiche che chiariscano l'applicazione di questo principio agli accordi per la prestazione di servizi per un periodo di tempo sostanziale. 50. La Grecia si riserva il diritto di considerare un'impresa come avente una stabile organizzazione in Grecia se l'impresa svolge attività di pianificazione, supervisione o consulenza in relazione a un cantiere o a un progetto di costruzione o installazione di durata superiore a sei mesi, se l'impresa utilizza in Grecia per più di tre mesi attrezzature o macchinari scientifici per la prospezione o l'estrazione di risorse naturali o se l'impresa realizza più di un progetto separato, ciascuno di durata inferiore a sei mesi, nello stesso periodo di tempo (ossia nell'arco di un anno civile). 51. 52. La Grecia si riserva il diritto di inserire disposizioni speciali relative alle attività offshore. Il Messico si riserva il diritto di tassare le persone fisiche che svolgono servizi professionali o altre attività di carattere indipendente se sono presenti in Messico per un periodo MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE CONDENSATA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OCSE 2010 125COMMENTARIO ALL'ARTICOLO 5 o per periodi che superano complessivamente 183 giorni in un periodo di dodici mesi. 53. La Nuova Zelanda si riserva il diritto di inserire disposizioni che considerano l'esistenza di una stabile organizzazione se, per più di sei mesi, un'impresa conduce attività relative all'esplorazione o allo sfruttamento di risorse naturali o utilizza o noleggia attrezzature sostanziali. 54. La Turchia si riserva il diritto di considerare una persona come avente una stabile organizzazione in Turchia se questa svolge servizi professionali e altre attività di carattere indipendente, comprese le attività di pianificazione, supervisione o consulenza, con un certo grado di continuità, direttamente o tramite i dipendenti di un'impresa separata. Paragrafo 2 55. Il Canada e il Cile si riservano il diritto di sostituire, al paragrafo 2 f), le parole "di estrazione" con le parole "relative all'esplorazione o allo sfruttamento". 56. La Grecia si riserva il diritto di includere il paragrafo 2 dell'articolo 5 così come era stato redatto nel Progetto di Convenzione del 1963. Paragrafo 3 57. L'Australia, il Cile, la Grecia, la Corea, la Nuova Zelanda, il Portogallo e la Turchia si riservano di prendere posizione sul paragrafo 3 e ritengono che qualsiasi cantiere o progetto di costruzione o installazione che duri più di sei mesi debba essere considerato come una stabile organizzazione. 58. L'Australia si riserva il diritto di considerare

un'impresa come avente una stabile organizzazione in uno Stato se svolge in tale Stato attività di supervisione o consulenza per più di 183 giorni in un periodo di dodici mesi in relazione a un cantiere o a un progetto di costruzione o installazione in tale Stato. 59. La Corea si riserva di poter tassare un'impresa che svolge attività di supervisione per più di sei mesi in relazione a un cantiere o a un progetto di costruzione o installazione di durata superiore a sei mesi. 60. La Slovenia si riserva il diritto di includere nel paragrafo 3 dell'articolo le attività di supervisione o consulenza connesse. 61. Il Messico e la Repubblica Slovacca si riservano il diritto di tassare un'impresa che svolge attività di supervisione per più di sei mesi in relazione a un cantiere o a un progetto di costruzione, montaggio o installazione. 62. Il Messico e la Repubblica Slovacca riservano la loro posizione sul paragrafo 3 e ritengono che qualsiasi cantiere o progetto di costruzione, assemblaggio o installazione che duri più di sei mesi debba essere considerato una stabile organizzazione. 63. La Polonia e la Slovenia si riservano il diritto di sostituire "progetto di costruzione o installazione" con "progetto di costruzione, assemblaggio o installazione". 126 MODELLO DI CONVENZIONE FISCALE (VERSIONE SINTETICA) - ISBN 978-92-64-08948-8 - © OECD 2010 COMMENTARIO ALL'ARTICOLO 5 64. IL PORTOGALLO SI RISERVA IL DIRITTO DI CONSIDERARE UN'IMPRESA COME UNA STABILE ORGANIZZAZIONE. Il Portogallo si riserva il diritto di considerare un'impresa come avente una stabile organizzazione in Portogallo se l'impresa svolge un'attività consistente nella pianificazione, nella supervisione, nella consulenza, in qualsiasi lavoro ausiliario o in qualsiasi altra attività in relazione a un cantiere o a un progetto di costruzione o di installazione di durata superiore a sei mesi, se anche tali attività o lavori durano più di sei mesi. 65. Gli Stati Uniti si riservano il diritto di aggiungere "un impianto di perforazione o una nave utilizzata per l'esplorazione di risorse naturali" alle attività coperte dal test della soglia di dodici mesi di cui al paragrafo 3. Paragrafo 4 66. Il Cile si riserva il diritto di modificare il paragrafo 4 eliminando la lettera f) e sostituendo la lettera e) con il testo corrispondente del Progetto di Modello di Convenzione fiscale del 1963. 67. Il Messico si riserva il diritto di escludere la lettera f) del paragrafo 4 dell'articolo per considerare che una stabile organizzazione potrebbe esistere quando viene mantenuta una sede fissa d'affari per qualsiasi combinazione di attività di cui alle lettere da a) a e) del paragrafo 4. Paragrafo 6 68. La Slovenia si riserva il diritto di modificare il paragrafo 6 per chiarire che un agente le cui attività sono svolte interamente o quasi interamente per conto di un'unica impresa non sarà considerato un agente con uno status indipendente.

Traduzione tratta da Deepl

COMMENTARY ON ARTICLE 5 CONCERNING THE DEFINITION OF PERMANENT ESTABLISHMENT 1. The main use of the concept of a permanent establishment is to

determine the right of a Contracting State to tax the profits of an enterprise of the other Contracting State. Under Article 7 a Contracting State cannot tax the profits of an enterprise of the other Contracting State unless it carries on its business through a permanent establishment situated therein. 1.1 Before 2000, income from professional services and other activities of an independent character was dealt under a separate Article, i.e. Article 14. The provisions of that Article were similar to those applicable to business profits but it used the concept of fixed base rather than that of permanent establishment since it had originally been thought that the latter concept should be reserved to commercial and industrial activities. The elimination of Article 14 in 2000 reflected the fact that there were no intended differences between the concepts of permanent establishment, as used in Article 7, and fixed base, as used in Article 14, or between how profits were computed and tax was calculated according to which of Article 7 or 14 applied. The elimination of Article 14 therefore meant that the definition of permanent establishment became applicable to what previously constituted a fixed base. Paragraph 1 2. Paragraph 1 gives a general definition of the term “permanent establishment” which brings out its essential characteristics of a permanent establishment in the sense of the Convention, i.e. a distinct “situs”, a “fixed place of business”. The paragraph defines the term “permanent establishment” as a fixed place of business, through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. This definition, therefore, contains the following conditions: — the existence of a “place of business”, i.e. a facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment; — this place of business must be “fixed”, i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence; — the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated. 3. It could perhaps be argued that in the general definition some mention should also be made of the other characteristic of a permanent establishment to which some importance has sometimes been attached in the past, namely that the establishment must have a productive character, i.e. contribute to the profits of the enterprise. In the present definition this course has not been taken. Within the framework of a well-run business organisation it is surely axiomatic to assume that each part contributes to the productivity of the whole. It does not, of course, follow in every case that because in the 92 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 wider context of the whole organisation a particular establishment has a “productive character” it is consequently a permanent establishment to which profits can properly be attributed for the purpose of tax in a particular territory (see Commentary on paragraph 4). 4. The term “place of business” covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business of the enterprise whether or not they

are used exclusively for that purpose. A place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at its disposal. It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise. A place of business may thus be constituted by a pitch in a market place, or by a certain permanently used area in a customs depot (e.g. for the storage of dutiable goods). Again the place of business may be situated in the business facilities of another enterprise. This may be the case for instance where the foreign enterprise has at its constant disposal certain premises or a part thereof owned by the other enterprise.

4.1 As noted above, the mere fact that an enterprise has a certain amount of space at its disposal which is used for business activities is sufficient to constitute a place of business. No formal legal right to use that place is therefore required. Thus, for instance, a permanent establishment could exist where an enterprise illegally occupied a certain location where it carried on its business.

4.2 Whilst no formal legal right to use a particular place is required for that place to constitute a permanent establishment, the mere presence of an enterprise at a particular location does not necessarily mean that that location is at the disposal of that enterprise. These principles are illustrated by the following examples where representatives of one enterprise are present on the premises of another enterprise. A first example is that of a salesman who regularly visits a major customer to take orders and meets the purchasing director in his office to do so. In that case, the customer's premises are not at the disposal of the enterprise for which the salesman is working and therefore do not constitute a fixed place of business through which the business of that enterprise is carried on (depending on the circumstances, however, paragraph 5 could apply to deem a permanent establishment to exist).

4.3 A second example is that of an employee of a company who, for a long period of time, is allowed to use an office in the headquarters of another company (e.g. a newly acquired subsidiary) in order to ensure that the latter company complies with its obligations under contracts concluded with the former company. In that case, the employee is carrying on activities related to the business of the former company and the office that is at his disposal at the headquarters of the other company will constitute a permanent establishment of his employer, provided that the office is at his disposal for a sufficiently long period of time so as to constitute a "fixed place of business" (see paragraphs 6 to 6.3) and that the activities that are performed there go beyond the activities referred to in paragraph 4 of the Article.

MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 93

COMMENTARY ON ARTICLE 5

4.4 A third example is that of a road transportation enterprise which would use a delivery dock at a customer's warehouse every day for a number of years for the purpose of delivering goods purchased by that customer. In that case, the presence of the road transportation enterprise at the delivery dock would be so limited that that

enterprise could not consider that place as being at its disposal so as to constitute a permanent establishment of that enterprise. 4.5 A fourth example is that of a painter who, for two years, spends three days a week in the large office building of its main client. In that case, the presence of the painter in that office building where he is performing the most important functions of his business (i.e. painting) constitute a permanent establishment of that painter. 4.6 The words “through which” must be given a wide meaning so as to apply to any situation where business activities are carried on at a particular location that is at the disposal of the enterprise for that purpose. Thus, for instance, an enterprise engaged in paving a road will be considered to be carrying on its business “through” the location where this activity takes place. 5. According to the definition, the place of business has to be a “fixed” one. Thus in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point. It is immaterial how long an enterprise of a Contracting State operates in the other Contracting State if it does not do so at a distinct place, but this does not mean that the equipment constituting the place of business has to be actually fixed to the soil on which it stands. It is enough that the equipment remains on a particular site (but see paragraph 20 below). 5.1 Where the nature of the business activities carried on by an enterprise is such that these activities are often moved between neighbouring locations, there may be difficulties in determining whether there is a single “place of business” (if two places of business are occupied and the other requirements of Article 5 are met, the enterprise will, of course, have two permanent establishments). As recognised in paragraphs 18 and 20 below a single place of business will generally be considered to exist where, in light of the nature of the business, a particular location within which the activities are moved may be identified as constituting a coherent whole commercially and geographically with respect to that business. 5.2 This principle may be illustrated by examples. A mine clearly constitutes a single place of business even though business activities may move from one location to another in what may be a very large mine as it constitutes a single geographical and commercial unit as concerns the mining business. Similarly, an “office hotel” in which a consulting firm regularly rents different offices may be considered to be a single place of business of that firm since, in that case, the building constitutes a whole geographically and the hotel is a single place of business for the consulting firm. For the same reason, a pedestrian street, outdoor market or fair in different parts of which a trader regularly sets up his stand represents a single place of business for that trader. 5.3 By contrast, where there is no commercial coherence, the fact that activities may be carried on within a limited geographic area should not result in that area being 94 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 considered as a single place of business. For example, where a painter works successively under a series of unrelated contracts for a number of unrelated clients in a large office building so that it cannot

be said that there is one single project for repainting the building, the building should not be regarded as a single place of business for the purpose of that work. However, in the different example of a painter who, under a single contract, undertakes work throughout a building for a single client, this constitutes a single project for that painter and the building as a whole can then be regarded as a single place of business for the purpose of that work as it would then constitute a coherent whole commercially and geographically. 5.4 Conversely, an area where activities are carried on as part of a single project which constitutes a coherent commercial whole may lack the necessary geographic coherence to be considered as a single place of business. For example, where a consultant works at different branches in separate locations pursuant to a single project for training the employees of a bank, each branch should be considered separately. However if the consultant moves from one office to another within the same branch location, he should be considered to remain in the same place of business. The single branch location possesses geographical coherence which is absent where the consultant moves between branches in different locations. 5.5 Clearly, a permanent establishment may only be considered to be situated in a Contracting State if the relevant place of business is situated in the territory of that State. The question of whether a satellite in geostationary orbit could constitute a permanent establishment for the satellite operator relates in part to how far the territory of a State extends into space. No member country would agree that the location of these satellites can be part of the territory of a Contracting State under the applicable rules of international law and could therefore be considered to be a permanent establishment situated therein. Also, the particular area over which a satellite's signals may be received (the satellite's "footprint") cannot be considered to be at the disposal of the operator of the satellite so as to make that area a place of business of the satellite's operator. 6. Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanency, i.e. if it is not of a purely temporary nature. A place of business may, however, constitute a permanent establishment even though it exists, in practice, only for a very short period of time because the nature of the business is such that it will only be carried on for that short period of time. It is sometimes difficult to determine whether this is the case. Whilst the practices followed by member countries have not been consistent in so far as time requirements are concerned, experience has shown that permanent establishments normally have not been considered to exist in situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months (conversely, practice shows that there were many cases where a permanent establishment has been considered to exist where the place of business was maintained for a period longer than six months). One exception has been where the activities were of a recurrent nature; in such cases, each MODEL TAX CONVENTION

(CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010

95COMMENTARY ON ARTICLE 5 period of time during which the place is used needs to be considered in combination with the number of times during which that place is used (which may extend over a number of years). Another exception has been made where activities constituted a business that was carried on exclusively in that country; in this situation, the business may have short duration because of its nature but since it is wholly carried on in that country, its connection with that country is stronger. For ease of administration, countries may want to consider these practices when they address disagreements as to whether a particular place of business that exists only for a short period of time constitutes a permanent establishment. 6.1 As mentioned in paragraphs 11 and 19, temporary interruptions of activities do not cause a permanent establishment to cease to exist. Similarly, as discussed in paragraph 6, where a particular place of business is used for only very short periods of time but such usage takes place regularly over long periods of time, the place of business should not be considered to be of a purely temporary nature. 6.2 Also, there may be cases where a particular place of business would be used for very short periods of time by a number of similar businesses carried on by the same or related persons in an attempt to avoid that the place be considered to have been used for more than purely temporary purposes by each particular business. The remarks of paragraph 18 on arrangements intended to abuse the twelve month period provided for in paragraph 3 would equally apply to such cases. 6.3 Where a place of business which was, at the outset, designed to be used for such a short period of time that it would not have constituted a permanent establishment but is in fact maintained for such a period that it can no longer be considered as a temporary one, it becomes a fixed place of business and thus — retrospectively — a permanent establishment. A place of business can also constitute a permanent establishment from its inception even though it existed, in practice, for a very short period of time, if as a consequence of special circumstances (e.g. death of the taxpayer, investment failure), it was prematurely liquidated. 7. For a place of business to constitute a permanent establishment the enterprise using it must carry on its business wholly or partly through it. As stated in paragraph 3 above, the activity need not be of a productive character. Furthermore, the activity need not be permanent in the sense that there is no interruption of operation, but operations must be carried out on a regular basis. 8. Where tangible property such as facilities, industrial, commercial or scientific (ICS) equipment, buildings, or intangible property such as patents, procedures and similar property, are let or leased to third parties through a fixed place of business maintained by an enterprise of a Contracting State in the other State, this activity will, in general, render the place of business a permanent establishment. The same applies if capital is made available through a fixed place of business. If an enterprise of a State lets or leases facilities, ICS equipment, buildings or intangible property to an enterprise of the other State

without maintaining for such letting or leasing activity a fixed place of business in the other State, the leased facility, ICS 96 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 equipment, building or intangible property, as such, will not constitute a permanent establishment of the lessor provided the contract is limited to the mere leasing of the ICS equipment, etc. This remains the case even when, for example, the lessor supplies personnel after installation to operate the equipment provided that their responsibility is limited solely to the operation or maintenance of the ICS equipment under the direction, responsibility and control of the lessee. If the personnel have wider responsibilities, for example, participation in the decisions regarding the work for which the equipment is used, or if they operate, service, inspect and maintain the equipment under the responsibility and control of the lessor, the activity of the lessor may go beyond the mere leasing of ICS equipment and may constitute an entrepreneurial activity. In such a case a permanent establishment could be deemed to exist if the criterion of permanency is met. When such activity is connected with, or is similar in character to, those mentioned in paragraph 3, the time limit of twelve months applies. Other cases have to be determined according to the circumstances.

9. The leasing of containers is one particular case of the leasing of industrial or commercial equipment which does, however, have specific features. The question of determining the circumstances in which an enterprise involved in the leasing of containers should be considered as having a permanent establishment in another State is more fully discussed in a report entitled “The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers.”¹

9.1 Another example where an enterprise cannot be considered to carry on its business wholly or partly through a place of business is that of a telecommunications operator of a Contracting State who enters into a “roaming” agreement with a foreign operator in order to allow its users to connect to the foreign operator’s telecommunications network. Under such an agreement, a user who is outside the geographical coverage of that user’s home network can automatically make and receive voice calls, send and receive data or access other services through the use of the foreign network. The foreign network operator then bills the operator of that user’s home network for that use. Under a typical roaming agreement, the home network operator merely transfers calls to the foreign operator’s network and does not operate or have physical access to that network. For these reasons, any place where the foreign network is located cannot be considered to be at the disposal of the home network operator and cannot, therefore, constitute a permanent establishment of that operator.

10. The business of an enterprise is carried on mainly by the entrepreneur or persons who are in a paid-employment relationship with the enterprise (personnel). This personnel includes employees and other persons receiving instructions from the enterprise (e.g. dependent agents). The powers of such personnel in its relationship with third parties are irrelevant. It makes no difference whether or not the dependent agent is

authorised to conclude contracts if he works at the fixed place of business (see paragraph 35 below). But a permanent establishment may nevertheless exist if the 1

Reproduced in Volume II of the full-length version of the OECD Model Tax Convention at page R(3)-1. MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 97COMMENTARY ON ARTICLE 5 business of the enterprise is carried on mainly through automatic equipment, the activities of the personnel being restricted to setting up, operating, controlling and maintaining such equipment. Whether or not gaming and vending machines and the like set up by an enterprise of a State in the other State constitute a permanent establishment thus depends on whether or not the enterprise carries on a business activity besides the initial setting up of the machines. A permanent establishment does not exist if the enterprise merely sets up the machines and then leases the machines to other enterprises. A permanent establishment may exist, however, if the enterprise which sets up the machines also operates and maintains them for its own account. This also applies if the machines are operated and maintained by an agent dependent on the enterprise. 11. A permanent establishment begins to exist as soon as the enterprise commences to carry on its business through a fixed place of business. This is the case once the enterprise prepares, at the place of business, the activity for which the place of business is to serve permanently. The period of time during which the fixed place of business itself is being set up by the enterprise should not be counted, provided that this activity differs substantially from the activity for which the place of business is to serve permanently. The permanent establishment ceases to exist with the disposal of the fixed place of business or with the cessation of any activity through it, that is when all acts and measures connected with the former activities of the permanent establishment are terminated (winding up current business transactions, maintenance and repair of facilities). A temporary interruption of operations, however, cannot be regarded as a closure. If the fixed place of business is leased to another enterprise, it will normally only serve the activities of that enterprise instead of the lessor's; in general, the lessor's permanent establishment ceases to exist, except where he continues carrying on a business activity of his own through the fixed place of business. Paragraph 2 12. This paragraph contains a list, by no means exhaustive, of examples, each of which can be regarded, prima facie, as constituting a permanent establishment. As these examples are to be seen against the background of the general definition given in paragraph 1, it is assumed that the Contracting States interpret the terms listed, "a place of management", "a branch", "an office", etc. in such a way that such places of business constitute permanent establishments only if they meet the requirements of paragraph 1. 13. The term "place of management" has been mentioned separately because it is not necessarily an "office". However, where the laws of the two Contracting States do not contain the concept of "a place of management" as distinct from an "office", there will be no need to refer to the former term in their

bilateral convention. 14. Subparagraph f) provides that mines, oil or gas wells, quarries or any other place of extraction of natural resources are permanent establishments. The term “any other 98 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 place of extraction of natural resources” should be interpreted broadly. It includes, for example, all places of extraction of hydrocarbons whether on or off-shore. 15. Subparagraph f) refers to the extraction of natural resources, but does not mention the exploration of such resources, whether on or off shore. Therefore, whenever income from such activities is considered to be business profits, the question whether these activities are carried on through a permanent establishment is governed by paragraph 1. Since, however, it has not been possible to arrive at a common view on the basic questions of the attribution of taxation rights and of the qualification of the income from exploration activities, the Contracting States may agree upon the insertion of specific provisions. They may agree, for instance, that an enterprise of a Contracting State, as regards its activities of exploration of natural resources in a place or area in the other Contracting State: a) shall be deemed not to have a permanent establishment in that other State; or b) shall be deemed to carry on such activities through a permanent establishment in that other State; or c) shall be deemed to carry on such activities through a permanent establishment in that other State if such activities last longer than a specified period of time. The Contracting States may moreover agree to submit the income from such activities to any other rule. Paragraph 3 16. The paragraph provides expressly that a building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months. Any of those items which does not meet this condition does not of itself constitute a permanent establishment, even if there is within it an installation, for instance an office or a workshop within the meaning of paragraph 2, associated with the construction activity. Where, however, such an office or workshop is used for a number of construction projects and the activities performed therein go beyond those mentioned in paragraph 4, it will be considered a permanent establishment if the conditions of the Article are otherwise met even if none of the projects involve a building site or construction or installation project that lasts more than twelve months. In that case, the situation of the workshop or office will therefore be different from that of these sites or projects, none of which will constitute a permanent establishment, and it will be important to ensure that only the profits properly attributable to the functions performed through that office or workshop, taking into account the assets used and the risks assumed through that office or workshop, are attributed to the permanent establishment. This could include profits attributable to functions performed in relation to the various construction sites but only to the extent that these functions are properly attributable to the office. 17. The term “building site or construction or installation project” includes not only the construction of buildings but also the construction of

roads, bridges or canals, the renovation (involving more than mere maintenance or redecoration) of buildings, roads, bridges or canals, the laying of pipe-lines and excavating and dredging. MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 99COMMENTARY ON ARTICLE 5 Additionally, the term “installation project” is not restricted to an installation related to a construction project; it also includes the installation of new equipment, such as a complex machine, in an existing building or outdoors. On-site planning and supervision of the erection of a building are covered by paragraph 3. States wishing to modify the text of the paragraph to provide expressly for that result are free to do so in their bilateral conventions. 18. The twelve month test applies to each individual site or project. In determining how long the site or project has existed, no account should be taken of the time previously spent by the contractor concerned on other sites or projects which are totally unconnected with it. A building site should be regarded as a single unit, even if it is based on several contracts, provided that it forms a coherent whole commercially and geographically. Subject to this proviso, a building site forms a single unit even if the orders have been placed by several persons (e.g. for a row of houses). The twelve month threshold has given rise to abuses; it has sometimes been found that enterprises (mainly contractors or subcontractors working on the continental shelf or engaged in activities connected with the exploration and exploitation of the continental shelf) divided their contracts up into several parts, each covering a period less than twelve months and attributed to a different company which was, however, owned by the same group. Apart from the fact that such abuses may, depending on the circumstances, fall under the application of legislative or judicial anti-avoidance rules, countries concerned with this issue can adopt solutions in the framework of bilateral negotiations. 19. A site exists from the date on which the contractor begins his work, including any preparatory work, in the country where the construction is to be established, e.g. if he installs a planning office for the construction. In general, it continues to exist until the work is completed or permanently abandoned. A site should not be regarded as ceasing to exist when work is temporarily discontinued. Seasonal or other temporary interruptions should be included in determining the life of a site. Seasonal interruptions include interruptions due to bad weather. Temporary interruption could be caused, for example, by shortage of material or labour difficulties. Thus, for example, if a contractor started work on a road on 1 May, stopped on 1 November because of bad weather conditions or a lack of materials but resumed work on 1 February the following year, completing the road on 1 June, his construction project should be regarded as a permanent establishment because thirteen months elapsed between the date he first commenced work (1 May) and the date he finally finished (1 June of the following year). If an enterprise (general contractor) which has undertaken the performance of a comprehensive project subcontracts parts of such a project to other enterprises

(subcontractors), the period spent by a subcontractor working on the building site must be considered as being time spent by the general contractor on the building project. The subcontractor himself has a permanent establishment at the site if his activities there last more than twelve months. 19.1 In the case of fiscally transparent partnerships, the twelve month test is applied at the level of the partnership as concerns its own activities. If the period of time spent 100 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 on the site by the partners and the employees of the partnership exceeds twelve months, the enterprise carried on by the partnership will therefore be considered to have a permanent establishment. Each partner will thus be considered to have a permanent establishment for purposes of the taxation of his share of the business profits derived by the partnership regardless of the time spent by himself on the site. 20. The very nature of a construction or installation project may be such that the contractor's activity has to be relocated continuously or at least from time to time, as the project progresses. This would be the case for instance where roads or canals were being constructed, waterways dredged, or pipe-lines laid. Similarly, where parts of a substantial structure such as an offshore platform are assembled at various locations within a country and moved to another location within the country for final assembly, this is part of a single project. In such cases, the fact that the work force is not present for twelve months in one particular location is immaterial. The activities performed at each particular spot are part of a single project, and that project must be regarded as a permanent establishment if, as a whole, it lasts more than twelve months. Paragraph 4 21. This paragraph lists a number of business activities which are treated as exceptions to the general definition laid down in paragraph 1 and which are not permanent establishments, even if the activity is carried on through a fixed place of business. The common feature of these activities is that they are, in general, preparatory or auxiliary activities. This is laid down explicitly in the case of the exception mentioned in subparagraph e), which actually amounts to a general restriction of the scope of the definition contained in paragraph 1. Moreover subparagraph f) provides that combinations of activities mentioned in subparagraphs a) to e) in the same fixed place of business shall be deemed not to be a permanent establishment, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character. Thus the provisions of paragraph 4 are designed to prevent an enterprise of one State from being taxed in the other State, if it carries on in that other State, activities of a purely preparatory or auxiliary character. 22. Subparagraph a) relates only to the case in which an enterprise acquires the use of facilities for storing, displaying or delivering its own goods or merchandise. Subparagraph b) relates to the stock of merchandise itself and provides that the stock, as such, shall not be treated as a permanent establishment if it is maintained for the purpose of storage, display or

delivery. Subparagraph c) covers the case in which a stock of goods or merchandise belonging to one enterprise is processed by a second enterprise, on behalf of, or for the account of, the first-mentioned enterprise. The reference to the collection of information in subparagraph d) is intended to include the case of the newspaper bureau which has no purpose other than to act as one of many “tentacles” of the parent body; to exempt such a bureau is to do no more than to extend the concept of “mere purchase”. MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 101 COMMENTARY ON ARTICLE 5 23. Subparagraph e) provides that a fixed place of business through which the enterprise exercises solely an activity which has for the enterprise a preparatory or auxiliary character, is deemed not to be a permanent establishment. The wording of this subparagraph makes it unnecessary to produce an exhaustive list of exceptions. Furthermore, this subparagraph provides a generalised exception to the general definition in paragraph 1 and, when read with that paragraph, provides a more selective test, by which to determine what constitutes a permanent establishment. To a considerable degree it limits that definition and excludes from its rather wide scope a number of forms of business organisations which, although they are carried on through a fixed place of business, should not be treated as permanent establishments. It is recognised that such a place of business may well contribute to the productivity of the enterprise, but the services it performs are so remote from the actual realisation of profits that it is difficult to allocate any profit to the fixed place of business in question. Examples are fixed places of business solely for the purpose of advertising or for the supply of information or for scientific research or for the servicing of a patent or a know-how contract, if such activities have a preparatory or auxiliary character. 24. It is often difficult to distinguish between activities which have a preparatory or auxiliary character and those which have not. The decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Each individual case will have to be examined on its own merits. In any case, a fixed place of business whose general purpose is one which is identical to the general purpose of the whole enterprise, does not exercise a preparatory or auxiliary activity. Where, for example, the servicing of patents and know-how is the purpose of an enterprise, a fixed place of business of such enterprise exercising such an activity cannot get the benefits of subparagraph e). A fixed place of business which has the function of managing an enterprise or even only a part of an enterprise or of a group of the concern cannot be regarded as doing a preparatory or auxiliary activity, for such a managerial activity exceeds this level. If enterprises with international ramifications establish a so-called “management office” in States in which they maintain subsidiaries, permanent establishments, agents or licensees, such office having supervisory and coordinating functions for all departments of the enterprise located within the region concerned, a permanent establishment will normally be deemed to exist,

because the management office may be regarded as an office within the meaning of paragraph 2. Where a big international concern has delegated all management functions to its regional management offices so that the functions of the head office of the concern are restricted to general supervision (so-called polycentric enterprises), the regional management offices even have to be regarded as a “place of management” within the meaning of subparagraph a) of paragraph 2. The function of managing an enterprise, even if it only covers a certain area of the operations of the concern, constitutes an essential part of the business operations of the enterprise and therefore can in no way be regarded as an activity which has a preparatory or auxiliary character within the meaning of subparagraph e) of paragraph 4.

102 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 25. A permanent establishment could also be constituted if an enterprise maintains a fixed place of business for the delivery of spare parts to customers for machinery supplied to those customers where, in addition, it maintains or repairs such machinery, as this goes beyond the pure delivery mentioned in subparagraph a) of paragraph 4. Since these after-sale organisations perform an essential and significant part of the services of an enterprise vis-à-vis its customers, their activities are not merely auxiliary ones. Subparagraph e) applies only if the activity of the fixed place of business is limited to a preparatory or auxiliary one. This would not be the case where, for example, the fixed place of business does not only give information but also furnishes plans etc. specially developed for the purposes of the individual customer. Nor would it be the case if a research establishment were to concern itself with manufacture.

26. Moreover, subparagraph e) makes it clear that the activities of the fixed place of business must be carried on for the enterprise. A fixed place of business which renders services not only to its enterprise but also directly to other enterprises, for example to other companies of a group to which the company owning the fixed place belongs, would not fall within the scope of subparagraph e).

26.1 Another example is that of facilities such as cables or pipelines that cross the territory of a country. Apart from the fact that income derived by the owner or operator of such facilities from their use by other enterprises is covered by Article 6 where they constitute immovable property under paragraph 2 of Article 6, the question may arise as to whether paragraph 4 applies to them. Where these facilities are used to transport property belonging to other enterprises, subparagraph a), which is restricted to delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise that uses the facility, will not be applicable as concerns the owner or operator of these facilities. Subparagraph e) also will not be applicable as concerns that enterprise since the cable or pipeline is not used solely for the enterprise and its use is not of preparatory or auxiliary character given the nature of the business of that enterprise. The situation is different, however, where an enterprise owns and operates a cable or pipeline that crosses the territory

of a country solely for purposes of transporting its own property and such transport is merely incidental to the business of that enterprise, as in the case of an enterprise that is in the business of refining oil and that owns and operates a pipeline that crosses the territory of a country solely to transport its own oil to its refinery located in another country. In such case, subparagraph a) would be applicable. An additional question is whether the cable or pipeline could also constitute a permanent establishment for the customer of the operator of the cable or pipeline, i.e. the enterprise whose data, power or property is transmitted or transported from one place to another. In such a case, the enterprise is merely obtaining transmission or transportation services provided by the operator of the cable or pipeline and does not have the cable or pipeline at its disposal. As a consequence, the cable or pipeline cannot be considered to be a permanent establishment of that enterprise. 27. As already mentioned in paragraph 21 above, paragraph 4 is designed to provide for exceptions to the general definition of paragraph 1 in respect of fixed places of MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 103 COMMENTARY ON ARTICLE 5 business which are engaged in activities having a preparatory or auxiliary character. Therefore, according to subparagraph f) of paragraph 4, the fact that one fixed place of business combines any of the activities mentioned in the subparagraphs a) to e) of paragraph 4 does not mean of itself that a permanent establishment exists. As long as the combined activity of such a fixed place of business is merely preparatory or auxiliary a permanent establishment should be deemed not to exist. Such combinations should not be viewed on rigid lines, but should be considered in the light of the particular circumstances. The criterion “preparatory or auxiliary character” is to be interpreted in the same way as is set out for the same criterion of subparagraph e) (see paragraphs 24 and 25 above). States which want to allow any combination of the items mentioned in subparagraphs a) to e), disregarding whether or not the criterion of the preparatory or auxiliary character of such a combination is met, are free to do so by deleting the words “provided” to “character” in subparagraph f).

27.1 Subparagraph f) is of no importance in a case where an enterprise maintains several fixed places of business within the meaning of subparagraphs a) to e) provided that they are separated from each other locally and organisationally, as in such a case each place of business has to be viewed separately and in isolation for deciding whether a permanent establishment exists. Places of business are not “separated organisationally” where they each perform in a Contracting State complementary functions such as receiving and storing goods in one place, distributing those goods through another etc. An enterprise cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity. 28. The fixed places of business mentioned in paragraph 4 cannot be deemed to constitute permanent establishments so long as their activities are restricted to the functions which are

the prerequisite for assuming that the fixed place of business is not a permanent establishment. This will be the case even if the contracts necessary for establishing and carrying on the business are concluded by those in charge of the places of business themselves. The employees of places of business within the meaning of paragraph 4 who are authorised to conclude such contracts should not be regarded as agents within the meaning of paragraph 5. A case in point would be a research institution the manager of which is authorised to conclude the contracts necessary for maintaining the institution and who exercises this authority within the framework of the functions of the institution. A permanent establishment, however, exists if the fixed place of business exercising any of the functions listed in paragraph 4 were to exercise them not only on behalf of the enterprise to which it belongs but also on behalf of other enterprises. If, for instance, an advertising agency maintained by an enterprise were also to engage in advertising for other enterprises, it would be regarded as a permanent establishment of the enterprise by which it is maintained. 29. If a fixed place of business under paragraph 4 is deemed not to be a permanent establishment, this exception applies likewise to the disposal of movable property forming part of the business property of the place of business at the termination of the enterprise's activity in such installation (see paragraph 11 above and paragraph 2 of 104 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 Article 13). Since, for example, the display of merchandise is excepted under subparagraphs a) and b), the sale of the merchandise at the termination of a trade fair or convention is covered by this exception. The exception does not, of course, apply to sales of merchandise not actually displayed at the trade fair or convention. 30. A fixed place of business used both for activities which rank as exceptions (paragraph 4) and for other activities would be regarded as a single permanent establishment and taxable as regards both types of activities. This would be the case, for instance, where a store maintained for the delivery of goods also engaged in sales. Paragraph 5 31. It is a generally accepted principle that an enterprise should be treated as having a permanent establishment in a State if there is under certain conditions a person acting for it, even though the enterprise may not have a fixed place of business in that State within the meaning of paragraphs 1 and 2. This provision intends to give that State the right to tax in such cases. Thus paragraph 5 stipulates the conditions under which an enterprise is deemed to have a permanent establishment in respect of any activity of a person acting for it. The paragraph was redrafted in the 1977 Model Convention to clarify the intention of the corresponding provision of the 1963 Draft Convention without altering its substance apart from an extension of the excepted activities of the person. 32. Persons whose activities may create a permanent establishment for the enterprise are so-called dependent agents i.e. persons, whether or not employees of the enterprise, who are not independent agents falling under paragraph 6. Such persons may be either individuals or

companies and need not be residents of, nor have a place of business in, the State in which they act for the enterprise. It would not have been in the interest of international economic relations to provide that the maintenance of any dependent person would lead to a permanent establishment for the enterprise. Such treatment is to be limited to persons who in view of the scope of their authority or the nature of their activity involve the enterprise to a particular extent in business activities in the State concerned. Therefore, paragraph 5 proceeds on the basis that only persons having the authority to conclude contracts can lead to a permanent establishment for the enterprise maintaining them. In such a case the person has sufficient authority to bind the enterprise's participation in the business activity in the State concerned. The use of the term "permanent establishment" in this context presupposes, of course, that that person makes use of this authority repeatedly and not merely in isolated cases. 32.1 Also, the phrase "authority to conclude contracts in the name of the enterprise" does not confine the application of the paragraph to an agent who enters into contracts literally in the name of the enterprise; the paragraph applies equally to an agent who concludes contracts which are binding on the enterprise even if those contracts are not actually in the name of the enterprise. Lack of active involvement by an enterprise in transactions may be indicative of a grant of authority to an agent. For example, an agent may be considered to possess actual authority to conclude contracts where he

MODEL TAX CONVENTION
(CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010

105COMMENTARY ON ARTICLE 5 solicits and receives (but does not formally finalise) orders which are sent directly to a warehouse from which goods are delivered and where the foreign enterprise routinely approves the transactions. 33. The authority to conclude contracts must cover contracts relating to operations which constitute the business proper of the enterprise. It would be irrelevant, for instance, if the person had authority to engage employees for the enterprise to assist that person's activity for the enterprise or if the person were authorised to conclude, in the name of the enterprise, similar contracts relating to internal operations only. Moreover the authority has to be habitually exercised in the other State; whether or not this is the case should be determined on the basis of the commercial realities of the situation. A person who is authorised to negotiate all elements and details of a contract in a way binding on the enterprise can be said to exercise this authority "in that State", even if the contract is signed by another person in the State in which the enterprise is situated or if the first person has not formally been given a power of representation. The mere fact, however, that a person has attended or even participated in negotiations in a State between an enterprise and a client will not be sufficient, by itself, to conclude that the person has exercised in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise. The fact that a person has attended or even participated in such negotiations could, however, be a relevant factor in determining the exact functions

performed by that person on behalf of the enterprise. Since, by virtue of paragraph 4, the maintenance of a fixed place of business solely for purposes listed in that paragraph is deemed not to constitute a permanent establishment, a person whose activities are restricted to such purposes does not create a permanent establishment either.

33.1 The requirement that an agent must “habitually” exercise an authority to conclude contracts reflects the underlying principle in Article 5 that the presence which an enterprise maintains in a Contracting State should be more than merely transitory if the enterprise is to be regarded as maintaining a permanent establishment, and thus a taxable presence, in that State. The extent and frequency of activity necessary to conclude that the agent is “habitually exercising” contracting authority will depend on the nature of the contracts and the business of the principal. It is not possible to lay down a precise frequency test. Nonetheless, the same sorts of factors considered in paragraph 6 would be relevant in making that determination.

34. Where the requirements set out in paragraph 5 are met, a permanent establishment of the enterprise exists to the extent that the person acts for the latter, i.e. not only to the extent that such a person exercises the authority to conclude contracts in the name of the enterprise.

35. Under paragraph 5, only those persons who meet the specific conditions may create a permanent establishment; all other persons are excluded. It should be borne in mind, however, that paragraph 5 simply provides an alternative test of whether an enterprise has a permanent establishment in a State. If it can be shown that the enterprise has a permanent establishment within the meaning of paragraphs 1 and 2 106 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 (subject to the provisions of paragraph 4), it is not necessary to show that the person in charge is one who would fall under paragraph 5.

Paragraph 6 36. Where an enterprise of a Contracting State carries on business dealings through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, it cannot be taxed in the other Contracting State in respect of those dealings if the agent is acting in the ordinary course of his business (see paragraph 32 above). Although it stands to reason that such an agent, representing a separate enterprise, cannot constitute a permanent establishment of the foreign enterprise, paragraph 6 has been inserted in the Article for the sake of clarity and emphasis.

37. A person will come within the scope of paragraph 6, i.e. he will not constitute a permanent establishment of the enterprise on whose behalf he acts only if: a) he is independent of the enterprise both legally and economically, and b) he acts in the ordinary course of his business when acting on behalf of the enterprise.

38. Whether a person is independent of the enterprise represented depends on the extent of the obligations which this person has vis-à-vis the enterprise. Where the person’s commercial activities for the enterprise are subject to detailed instructions or to comprehensive control by it, such person cannot be regarded as independent of the enterprise. Another important criterion will be

whether the entrepreneurial risk has to be borne by the person or by the enterprise the person represents. 38.1 In relation to the test of legal dependence, it should be noted that the control which a parent company exercises over its subsidiary in its capacity as shareholder is not relevant in a consideration of the dependence or otherwise of the subsidiary in its capacity as an agent for the parent. This is consistent with the rule in paragraph 7 of Article 5. But, as paragraph 41 of the Commentary indicates, the subsidiary may be considered a dependent agent of its parent by application of the same tests which are applied to unrelated companies. 38.2 The following considerations should be borne in mind when determining whether an agent may be considered to be independent. 38.3 An independent agent will typically be responsible to his principal for the results of his work but not subject to significant control with respect to the manner in which that work is carried out. He will not be subject to detailed instructions from the principal as to the conduct of the work. The fact that the principal is relying on the special skill and knowledge of the agent is an indication of independence. 38.4 Limitations on the scale of business which may be conducted by the agent clearly affect the scope of the agent's authority. However such limitations are not relevant to dependency which is determined by consideration of the extent to which the agent exercises freedom in the conduct of business on behalf of the principal within the scope of the authority conferred by the agreement. MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 107 COMMENTARY ON ARTICLE 5 38.5 It may be a feature of the operation of an agreement that an agent will provide substantial information to a principal in connection with the business conducted under the agreement. This is not in itself a sufficient criterion for determination that the agent is dependent unless the information is provided in the course of seeking approval from the principal for the manner in which the business is to be conducted. The provision of information which is simply intended to ensure the smooth running of the agreement and continued good relations with the principal is not a sign of dependence. 38.6 Another factor to be considered in determining independent status is the number of principals represented by the agent. Independent status is less likely if the activities of the agent are performed wholly or almost wholly on behalf of only one enterprise over the lifetime of the business or a long period of time. However, this fact is not by itself determinative. All the facts and circumstances must be taken into account to determine whether the agent's activities constitute an autonomous business conducted by him in which he bears risk and receives reward through the use of his entrepreneurial skills and knowledge. Where an agent acts for a number of principals in the ordinary course of his business and none of these is predominant in terms of the business carried on by the agent legal dependence may exist if the principals act in concert to control the acts of the agent in the course of his business on their behalf. 38.7 Persons cannot be said to act in the ordinary course of their own business if, in place of the

enterprise, such persons perform activities which, economically, belong to the sphere of the enterprise rather than to that of their own business operations. Where, for example, a commission agent not only sells the goods or merchandise of the enterprise in his own name but also habitually acts, in relation to that enterprise, as a permanent agent having an authority to conclude contracts, he would be deemed in respect of this particular activity to be a permanent establishment, since he is thus acting outside the ordinary course of his own trade or business (namely that of a commission agent), unless his activities are limited to those mentioned at the end of paragraph 5. 38.8 In deciding whether or not particular activities fall within or outside the ordinary course of business of an agent, one would examine the business activities customarily carried out within the agent's trade as a broker, commission agent or other independent agent rather than the other business activities carried out by that agent. Whilst the comparison normally should be made with the activities customary to the agent's trade, other complementary tests may in certain circumstances be used concurrently or alternatively, for example where the agent's activities do not relate to a common trade. 39. According to the definition of the term "permanent establishment" an insurance company of one State may be taxed in the other State on its insurance business, if it has a fixed place of business within the meaning of paragraph 1 or if it carries on business through a person within the meaning of paragraph 5. Since agencies of foreign insurance companies sometimes do not meet either of the above requirements, 108 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 it is conceivable that these companies do large-scale business in a State without being taxed in that State on their profits arising from such business. In order to obviate this possibility, various conventions concluded by OECD member countries include a provision which stipulates that insurance companies of a State are deemed to have a permanent establishment in the other State if they collect premiums in that other State through an agent established there — other than an agent who already constitutes a permanent establishment by virtue of paragraph 5 — or insure risks situated in that territory through such an agent. The decision as to whether or not a provision along these lines should be included in a convention will depend on the factual and legal situation prevailing in the Contracting States concerned. Frequently, therefore, such a provision will not be contemplated. In view of this fact, it did not seem advisable to insert a provision along these lines in the Model Convention. Paragraph 7 40. It is generally accepted that the existence of a subsidiary company does not, of itself, constitute that subsidiary company a permanent establishment of its parent company. This follows from the principle that, for the purpose of taxation, such a subsidiary company constitutes an independent legal entity. Even the fact that the trade or business carried on by the subsidiary company is managed by the parent company does not constitute the

subsidiary company a permanent establishment of the parent company. 41. A parent company may, however, be found, under the rules of paragraphs 1 or 5 of the Article, to have a permanent establishment in a State where a subsidiary has a place of business. Thus, any space or premises belonging to the subsidiary that is at the disposal of the parent company (see paragraphs 4, 5 and 6 above) and that constitutes a fixed place of business through which the parent carries on its own business will constitute a permanent establishment of the parent under paragraph 1, subject to paragraphs 3 and 4 of the Article (see for instance, the example in paragraph 4.3 above). Also, under paragraph 5, a parent will be deemed to have a permanent establishment in a State in respect of any activities that its subsidiary undertakes for it if the subsidiary has, and habitually exercises, in that State an authority to conclude contracts in the name of the parent (see paragraphs 32, 33 and 34 above), unless these activities are limited to those referred to in paragraph 4 of the Article or unless the subsidiary acts in the ordinary course of its business as an independent agent to which paragraph 6 of the Article applies. 41.1 The same principles apply to any company forming part of a multinational group so that such a company may be found to have a permanent establishment in a State where it has at its disposal (see paragraphs 4, 5 and 6 above) and uses premises belonging to another company of the group, or if the former company is deemed to have a permanent establishment under paragraph 5 of the Article (see paragraphs 32, 33 and 34 above). The determination of the existence of a permanent establishment under the rules of paragraphs 1 or 5 of the Article must, however, be done separately for each company of the group. Thus, the existence in one State of a permanent establishment of one company of the group will not have any relevance as to whether another company of the group has itself a permanent establishment in that State. 42. Whilst premises belonging to a company that is a member of a multinational group can be put at the disposal of another company of the group and may, subject to the other conditions of Article 5, constitute a permanent establishment of that other company if the business of that other company is carried on through that place, it is important to distinguish that case from the frequent situation where a company that is a member of a multinational group provides services (e.g. management services) to another company of the group as part of its own business carried on in premises that are not those of that other company and using its own personnel. In that case, the place where those services are provided is not at the disposal of the latter company and it is not the business of that company that is carried on through that place. That place cannot, therefore, be considered to be a permanent establishment of the company to which the services are provided. Indeed, the fact that a company's own activities at a given location may provide an economic benefit to the business of another company does not mean that the latter company carries on its business through that

location: clearly, a company that merely purchases parts produced or services supplied by another company in a different country would not have a permanent establishment because of that, even though it may benefit from the manufacturing of these parts or the supplying of these services.

Electronic commerce 42.1 There has been some discussion as to whether the mere use in electronic commerce operations of computer equipment in a country could constitute a permanent establishment. That question raises a number of issues in relation to the provisions of the Article.

42.2 Whilst a location where automated equipment is operated by an enterprise may constitute a permanent establishment in the country where it is situated (see below), a distinction needs to be made between computer equipment, which may be set up at a location so as to constitute a permanent establishment under certain circumstances, and the data and software which is used by, or stored on, that equipment. For instance, an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business” as there is no “facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment” (see paragraph 2 above) as far as the software and data constituting that web site is concerned. On the other hand, the server on which the web site is stored and through which it is accessible is a piece of equipment having a physical location and such location may thus constitute a “fixed place of business” of the enterprise that operates that server.

42.3 The distinction between a web site and the server on which the web site is stored and used is important since the enterprise that operates the server may be different from the enterprise that carries on business through the web site. For example, it is 110 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 common for the web site through which an enterprise carries on its business to be hosted on the server of an Internet Service Provider (ISP). Although the fees paid to the ISP under such arrangements may be based on the amount of disk space used to store the software and data required by the web site, these contracts typically do not result in the server and its location being at the disposal of the enterprise (see paragraph 4 above), even if the enterprise has been able to determine that its web site should be hosted on a particular server at a particular location. In such a case, the enterprise does not even have a physical presence at that location since the web site is not tangible. In these cases, the enterprise cannot be considered to have acquired a place of business by virtue of that hosting arrangement. However, if the enterprise carrying on business through a web site has the server at its own disposal, for example it owns (or leases) and operates the server on which the web site is stored and used, the place where that server is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other requirements of the Article are met.

42.4 Computer equipment at a given location may only constitute a permanent establishment if it meets the requirement of being fixed. In the case of a

server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved. In order to constitute a fixed place of business, a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time so as to become fixed within the meaning of paragraph 1.

42.5 Another issue is whether the business of an enterprise may be said to be wholly or partly carried on at a location where the enterprise has equipment such as a server at its disposal. The question of whether the business of an enterprise is wholly or partly carried on through such equipment needs to be examined on a case-by-case basis, having regard to whether it can be said that, because of such equipment, the enterprise has facilities at its disposal where business functions of the enterprise are performed.

42.6 Where an enterprise operates computer equipment at a particular location, a permanent establishment may exist even though no personnel of that enterprise is required at that location for the operation of the equipment. The presence of personnel is not necessary to consider that an enterprise wholly or partly carries on its business at a location when no personnel are in fact required to carry on business activities at that location. This conclusion applies to electronic commerce to the same extent that it applies with respect to other activities in which equipment operates automatically, e.g. automatic pumping equipment used in the exploitation of natural resources.

42.7 Another issue relates to the fact that no permanent establishment may be considered to exist where the electronic commerce operations carried on through computer equipment at a given location in a country are restricted to the preparatory or auxiliary activities covered by paragraph 4. The question of whether particular activities performed at such a location fall within paragraph 4 needs to be examined on a case-by-case basis having regard to the various functions performed by the enterprise through that equipment. Examples of activities which would generally be regarded as preparatory or auxiliary include:

MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010

111 COMMENTARY ON ARTICLE 5 — providing a communications link — much like a telephone line — between suppliers and customers; — advertising of goods or services; — relaying information through a mirror server for security and efficiency purposes; — gathering market data for the enterprise; — supplying information.

42.8 Where, however, such functions form in themselves an essential and significant part of the business activity of the enterprise as a whole, or where other core functions of the enterprise are carried on through the computer equipment, these would go beyond the activities covered by paragraph 4 and if the equipment constituted a fixed place of business of the enterprise (as discussed in paragraphs 42.2 to 42.6 above), there would be a permanent establishment.

42.9 What constitutes core functions for a particular enterprise clearly depends on the nature of the business carried on by that enterprise. For instance, some ISPs are in the business of operating their own servers for the purpose of hosting web sites or other applications for other enterprises. For these ISPs, the operation of their

servers in order to provide services to customers is an essential part of their commercial activity and cannot be considered preparatory or auxiliary. A different example is that of an enterprise (sometimes referred to as an “e-tailer”) that carries on the business of selling products through the Internet. In that case, the enterprise is not in the business of operating servers and the mere fact that it may do so at a given location is not enough to conclude that activities performed at that location are more than preparatory and auxiliary. What needs to be done in such a case is to examine the nature of the activities performed at that location in light of the business carried on by the enterprise. If these activities are merely preparatory or auxiliary to the business of selling products on the Internet (for example, the location is used to operate a server that hosts a web site which, as is often the case, is used exclusively for advertising, displaying a catalogue of products or providing information to potential customers), paragraph 4 will apply and the location will not constitute a permanent establishment. If, however, the typical functions related to a sale are performed at that location (for example, the conclusion of the contract with the customer, the processing of the payment and the delivery of the products are performed automatically through the equipment located there), these activities cannot be considered to be merely preparatory or auxiliary.

42.10 A last issue is whether paragraph 5 may apply to deem an ISP to constitute a permanent establishment. As already noted, it is common for ISPs to provide the service of hosting the web sites of other enterprises on their own servers. The issue may then arise as to whether paragraph 5 may apply to deem such ISPs to constitute permanent establishments of the enterprises that carry on electronic commerce through web sites operated through the servers owned and operated by these ISPs. Whilst this could be the case in very unusual circumstances, paragraph 5 will generally not be applicable because the ISPs will not constitute an agent of the enterprises to which the web sites belong, because they will not have authority to conclude contracts in the name of these enterprises and will not regularly conclude such contracts or because they will constitute independent agents acting in the ordinary course of their business, as evidenced by the fact that they host the web sites of many different enterprises. It is also clear that since the web site through which an enterprise carries on its business is not itself a “person” as defined in Article 3, paragraph 5 cannot apply to deem a permanent establishment to exist by virtue of the web site being an agent of the enterprise for purposes of that paragraph.

42.11 The combined effect of this Article and Article 7 is that the profits from services performed in the territory of a Contracting State by an enterprise of the other Contracting State are not taxable in the first-mentioned State if they are not attributable to a permanent establishment situated therein (as long as they are not covered by other Articles of the Convention that would allow such taxation). This

result, under which these profits are only taxable in the other State, is supported by various policy and administrative considerations. It is consistent with the principle of Article 7 that until an enterprise of one State sets up a permanent establishment in another State, it should not be regarded as participating in the economic life of that State to such an extent that it comes within the taxing jurisdiction of that other State. Also, the provision of services should, as a general rule subject to a few exceptions for some types of service (e.g. those covered by Article 8 and 17), be treated the same way as other business activities and, therefore, the same permanent establishment threshold of taxation should apply to all business activities, including the provision of independent services.

42.12 One of the administrative considerations referred to above is that the extension of the cases where source taxation of profits from services performed in the territory of a Contracting State by an enterprise of the other Contracting State would be allowed would increase the compliance and administrative burden of enterprises and tax administrations. This would be especially problematic with respect to services provided to non-business consumers, which would not need to be disclosed to the source country's tax administration for purposes of claiming a business expense deduction. Since the rules that have typically been designed for that purpose are based on the amount of time spent in a State, both tax administrations and enterprises would need to take account of the time spent in a country by personnel of service enterprises and these enterprises would face the risk of having a permanent establishment in unexpected circumstances in cases where they would be unable to determine in advance how long personnel would be present in a particular country (e.g. in situations where that presence would be extended because of unforeseen difficulties or at the request of a client). These cases create particular compliance difficulties as they require an enterprise to retroactively comply with a number of administrative requirements associated with a permanent establishment. These MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 113 COMMENTARY ON ARTICLE 5 concerns relate to the need to maintain books and records, the taxation of the employees (e.g. the need to make source deductions in another country) as well as other non-income tax requirements.

42.13 Also, the source taxation of profits from services performed in the territory of a Contracting State by an enterprise of the other Contracting State that does not have a fixed place of business in the first-mentioned State would create difficulties concerning the determination of the profits to be taxed and the collection of the relevant tax. In most cases, the enterprise would not have the accounting records and assets typically associated with a permanent establishment and there would be no dependent agent which could comply with information and collection requirements. Moreover, whilst it is a common feature of States' domestic law to tax profits from services performed in their territory, it does not necessarily represent optimal tax treaty policy.

42.14 Some States, however, are

reluctant to adopt the principle of exclusive residence taxation of services that are not attributable to a permanent establishment situated in their territory but that are performed in that territory. These States propose changes to the Article in order to preserve source taxation rights, in certain circumstances, with respect to the profits from such services. States that believe that additional source taxation rights should be allocated under a treaty with respect to services performed in their territory rely on various arguments to support their position. 42.15 These States may consider that profits from services performed in a given state should be taxable in that state on the basis of the generally-accepted policy principles for determining when business profits should be considered to have their source within a jurisdiction. They consider that, from the exclusive angle of the pure policy question of where business profits originate, the State where services are performed should have a right to tax even when these services are not attributable to a permanent establishment as defined in Article 5. They would note that the domestic law of many countries provides for the taxation of services performed in these countries even in the absence of a permanent establishment (even though services performed over very short periods of time may not always be taxed in practice). 42.16 These States are concerned that some service businesses do not require a fixed place of business in their territory in order to carry on a substantial level of business activities therein and consider that these additional rights are therefore appropriate. 42.17 Also, these States consider that even if the taxation of profits of enterprises carried on by non-residents that are not attributable to a permanent establishment raises certain compliance and administrative difficulties, these difficulties do not justify exempting from tax the profits from all services performed on their territory by such enterprises. Those who support that view may refer to mechanisms that are already in place in some States to ensure taxation of services performed in these States but not attributable to permanent establishments (such mechanisms are based on requirements for resident payers to report, and possibly withhold tax on, payments to non-residents for services performed in these States). 114 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 42.18 It should be noted, however, that all member States agree that a State should not have source taxation rights on income derived from the provision of services performed by a non-resident outside that State. Under tax conventions, the profits from the sale of goods that are merely imported by a resident of a country and that are neither produced nor distributed through a permanent establishment in that country are not taxable therein and the same principle should apply in the case of services. The mere fact that the payer of the consideration for services is a resident of a State, or that such consideration is borne by a permanent establishment situated in that State or that the result of the services is used within the State does not constitute a sufficient nexus to warrant allocation of income taxing rights to that State. 42.19 Another fundamental issue on

which there is general agreement relates to the determination of the amount on which tax should be levied. In the case of nonemployment services (and subject to possible exceptions such as Article 17) only the profits derived from the services should be taxed. Thus, provisions that are sometimes included in bilateral conventions and that allow a State to tax the gross amount of the fees paid for certain services if the payer of the fees is a resident of that State do not seem to provide an appropriate way of taxing services. First, because these provisions are not restricted to services performed in the State of source, they have the effect of allowing a State to tax business activities that do not take place in that State. Second, these rules allow taxation of the gross payments for services as opposed to the profits therefrom. 42.20 Also, member States agree that it is appropriate, for compliance and other reasons, not to allow a State to tax the profits from services performed in their territory in certain circumstances (e.g. when such services are provided during a very short period of time). 42.21 The Committee therefore considered that it was important to circumscribe the circumstances in which States that did not agree with the conclusion in paragraph 42.11 above could, if they wished to, provide that profits from services performed in the territory of a Contracting State by an enterprise of the other Contracting State would be taxable by that State even if there was no permanent establishment, as defined in Article 5, to which the profits were attributable. 42.22 Clearly, such taxation should not extend to services performed outside the territory of a State and should apply only to the profits from these services rather than to the payments for them. Also, there should be a minimum level of presence in a State before such taxation is allowed. 42.23 The following is an example of a provision that would conform to these requirements; States are free to agree bilaterally to include such a provision in their tax treaties: Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State a) through an individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and more MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 115 COMMENTARY ON ARTICLE 5 than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or b) for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State the activities carried on in that other State in performing these services shall be deemed to be carried on through a permanent establishment of the enterprise situated in that other State, unless these services are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if performed through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent

establishment under the provisions of that paragraph. For the purposes of this paragraph, services performed by an individual on behalf of one enterprise shall not be considered to be performed by another enterprise through that individual unless that other enterprise supervises, directs or controls the manner in which these services are performed by the individual.

42.24 That alternative provision constitutes an extension of the permanent establishment definition that allows taxation of income from services provided by enterprises carried on by non-residents but does so in conformity with the principles described in paragraph 42.22. The following paragraphs discuss various aspects of the alternative provision; clearly these paragraphs are not relevant in the case of treaties that do not include such a provision and do not, therefore, allow a permanent establishment to be found merely because the conditions described in this provision have been met.

42.25 The provision has the effect of deeming a permanent establishment to exist where one would not otherwise exist under the definition provided in paragraph 1 and the examples of paragraph 2. It therefore applies notwithstanding these paragraphs. As is the case of paragraph 5 of the Article, the provision provides a supplementary basis under which an enterprise may be found to have a permanent establishment in a State; it could apply, for example, where a consultant provides services over a long period in a country but at different locations that do not meet the conditions of paragraph 1 to constitute one or more permanent establishments. If it can be shown that the enterprise has a permanent establishment within the meaning of paragraphs 1 and 2 (subject to the provisions of paragraph 4), it is not necessary to apply the provision in order to find a permanent establishment. Since the provision simply creates a permanent establishment when none would otherwise exist, it does not provide an alternative definition of the concept of permanent establishment and obviously cannot limit the scope of the definition in paragraph 1 and of the examples in paragraph 2.

42.26 The provision also applies notwithstanding paragraph 3. Thus, an enterprise may be deemed to have a permanent establishment because it performs services in a country for the periods of time provided for in the suggested paragraph even if the various locations where these services are performed do not constitute permanent establishments pursuant to paragraph 3. The following example illustrates that result. A self-employed individual resident of one Contracting State provides services and is present in the other Contracting State for more than 183 days during a twelve month period but his services are performed for equal periods of time at a location that is not a construction site (and are not in relation to a construction or installation project) as well as on two unrelated building sites which each lasts less than the period of time provided for in paragraph 3. Whilst paragraph 3 would deem the two sites not to constitute permanent establishments, the proposed paragraph, which applies notwithstanding paragraph

3, would deem the enterprise carried on by that person to have a permanent establishment (since the individual is self-employed, it must be assumed that the 50 per cent of gross revenues test will be met with respect to his enterprise). 42.27 Another example is that of a large construction enterprise that carries on a single construction project in a country. If the project is carried on at a single site, the provision should not have a significant impact as long as the period required for the site to constitute a permanent establishment is not substantially different from the period required for the provision to apply. States that wish to use the alternative provision may therefore wish to consider referring to the same periods of time in that provision and in paragraph 3 of Article 5; if a shorter period is used in the alternative provision, this will reduce, in practice, the scope of application of paragraph 3. 42.28 The situation, however, may be different if the project, or connected projects, are carried out in different parts of a country. If the individual sites where a single project is carried on do not last sufficiently long for each of them to constitute a permanent establishment (see, however, paragraph 20 above), a permanent establishment will still be deemed to exist if the conditions of the alternative provision are met. That result is consistent with the purpose of the provision, which is to subject to source taxation foreign enterprises that are present in a country for a sufficiently long period of time notwithstanding the fact that their presence at any particular location in that country is not sufficiently long to make that location a fixed place of business of the enterprise. Some States, however, may consider that paragraph 3 should prevail over the alternative provision and may wish to amend the provision accordingly. 42.29 The suggested paragraph only applies to services. Other types of activities that do not constitute services are therefore excluded from its scope. Thus, for instance, the paragraph would not apply to a foreign enterprise that carries on fishing activities in the territorial waters of a State and derives revenues from selling its catches (in some treaties, however, activities such as fishing and oil extraction may be covered by specific provisions). 42.30 The provision applies to services performed by an enterprise. Thus, services must be provided by the enterprise to third parties. Clearly, the provision could not have the effect of deeming an enterprise to have a permanent establishment merely because services are provided to that enterprise. For example, services might be provided by an individual to his employer without that employer performing any services (e.g. an employee who provides manufacturing services to an enterprise that sells manufactured products). Another example would be where the employees of one MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 117 COMMENTARY ON ARTICLE 5 enterprise provide services in one country to an associated enterprise under detailed instructions and close supervision of the latter enterprise; in that case, assuming the services in question are not for the benefit of any third party, the latter enterprise does not itself perform any services to which the provision could apply. 42.31 Also, the provision

only applies to services that are performed in a State by a foreign enterprise. Whether or not the relevant services are furnished to a resident of the State does not matter; what matters is that the services are performed in the State through an individual present in that State. 42.32 The alternative provision does not specify that the services must be provided “through employees or other personnel engaged by the enterprise”, a phrase that is sometimes found in bilateral treaties. It simply provides that the services must be performed by an enterprise. As explained in paragraph 10, the business of an enterprise (which, in the context of the paragraph, would include the services performed in a Contracting State) “is carried on mainly by the entrepreneur or persons who are in paid-employment relationship with the enterprise (personnel). This personnel includes employees and other persons receiving instructions from the enterprise (e.g. dependent agents).” For the purposes of the alternative provision, the individuals through which an enterprise provides services will therefore be the individuals referred to in paragraph 10, subject to the exception included in the last sentence of that provision (see paragraph 42.43 below). 42.33 The alternative provision will apply in two different sets of circumstances. Subparagraph a) looks at the duration of the presence of the individual through whom an enterprise derives most of its revenues in a way that is similar to that of subparagraph 2 a) of Article 15; subparagraph b) looks at the duration of the activities of the individuals through whom the services are performed. 42.34 Subparagraph a) deals primarily with the situation of an enterprise carried on by a single individual. It also covers, however, the case of an enterprise which, during the relevant period or periods, derives most of its revenues from services provided by one individual. Such extension is necessary to avoid a different treatment between, for example, a case where services are provided by an individual and a case where similar services are provided by a company all the shares of which are owned by the only employee of that company. 42.35 The subparagraph may apply in different situations where an enterprise performs services through an individual, such as when the services are performed by a sole proprietorship, by the partner of a partnership, by the employee of a company etc. The main conditions are that — the individual through whom the services are performed be present in a State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and — more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during the period or periods of presence be derived from the services performed in that State through that individual. 118 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 42.36 The first condition refers to the days of presence of an individual. Since the formulation is identical to that of subparagraph 2 a) of Article 15, the principles applicable to the computation of the days of presence for purposes of that last subparagraph are also applicable to the computation of the days of presence for the purpose of the

suggested paragraph. 42.37 For the purposes of the second condition, according to which more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during the relevant period or periods must be derived from the services performed in that State through that individual, the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise would represent what the enterprise has charged or should charge for its active business activities, regardless of when the actual billing will occur or of domestic law rules concerning when such revenues should be taken into account for tax purposes. Such active business activities are not restricted to activities related to the provision of services. Gross revenues attributable to “active business activities” would clearly exclude income from passive investment activities, including, for example, receiving interest and dividends from investing surplus funds. States may, however, prefer to use a different test, such as “50 per cent of the business profits of the enterprise during this period or periods is derived from the services” or “the services represent the most important part of the business activities of the enterprise”, in order to identify an enterprise that derives most of its revenues from services performed by an individual on their territory. 42.38 The following examples illustrate the application of subparagraph a) (assuming that the alternative provision has been included in a treaty between States R and S): — Example 1: W, a resident of State R, is a consultant who carries on her business activities in her own name (i.e. that enterprise is a sole proprietorship). Between 2 February 00 and 1 February 01, she is present in State S for a period or periods of 190 days and during that period all the revenues from her business activities are derived from services that she performs in State S. Since subparagraph a) applies in that situation, these services shall be deemed to be performed through a permanent establishment in State S. — Example 2: X, a resident of State R, is one of the two shareholders and employees of XCO, a company resident of State R that provides engineering services. Between 20 December 00 and 19 December 01, X is present in State S for a period or periods of 190 days and during that period, 70 per cent of all the gross revenues of XCO attributable to active business activities are derived from the services that X performs in State S. Since subparagraph a) applies in that situation, these services shall be deemed to be performed through a permanent establishment of XCO in State S. — Example 3: X and Y, who are residents of State R, are the two partners of X&Y, a partnership established in State R which provides legal services. For tax purposes, State R treats partnerships as transparent entities. Between 15 July 00 and 14 July 01, Y is present in State S for a period or periods of 240 days and during that period, 55 per cent of all the fees of X&Y attributable to X&Y’s active MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 119 COMMENTARY ON ARTICLE 5 business activities are derived from the services that Y performs in State S. Subparagraph a) applies in that situation and, for the purposes of the taxation of X and Y, the services performed by Y are deemed to

be performed through a permanent establishment in State S. — Example 4: Z, a resident of State R, is one of 10 employees of ACO, a company resident of State R that provides accounting services. Between 10 April 00 and 9 April 01, Z is present in State S for a period or periods of 190 days and during that period, 12 per cent of all the gross revenues of ACO attributable to its active business activities are derived from the services that Z performs in State S. Subparagraph a) does not apply in that situation and, unless subparagraph b) applies to ACO, the alternative provision will not deem ACO to have a permanent establishment in State S. 42.39 Subparagraph b) addresses the situation of an enterprise that performs services in a Contracting State in relation to a particular project (or for connected projects) and which performs these through one or more individuals over a substantial period. The period or periods referred to in the subparagraph apply in relation to the enterprise and not to the individuals. It is therefore not necessary that it be the same individual or individuals who perform the services and are present throughout these periods. As long as, on a given day, the enterprise is performing its services through at least one individual who is doing so and is present in the State, that day would be included in the period or periods referred to in the subparagraph. Clearly, however, that day will count as a single day regardless of how many individuals are performing such services for the enterprise during that day. 42.40 The reference to an “enterprise ... performing these services for the same project” should be interpreted from the perspective of the enterprise that provides the services. Thus, an enterprise may have two different projects to provide services to a single customer (e.g. to provide tax advice and to provide training in an area unrelated to tax) and whilst these may be related to a single project of the customer, one should not consider that the services are performed for the same project. 42.41 The reference to “connected projects” is intended to cover cases where the services are provided in the context of separate projects carried on by an enterprise but these projects have a commercial coherence (see paragraphs 5.3 and 5.4 above). The determination of whether projects are connected will depend on the facts and circumstances of each case but factors that would generally be relevant for that purpose include: — whether the projects are covered by a single master contract; — where the projects are covered by different contracts, whether these different contracts were concluded with the same person or with related persons and whether the conclusion of the additional contracts would reasonably have been expected when concluding the first contract; — whether the nature of the work involved under the different projects is the same; 120 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5 — whether the same individuals are performing the services under the different projects. 42.42 Subparagraph b) requires that during the relevant periods, the enterprise is performing services through individuals who are performing such services in that other State. For that purpose, a period during which

individuals are performing services means a period during which the services are actually provided, which would normally correspond to the working days of these individuals. An enterprise that agrees to keep personnel available in case a client needs the services of such personnel and charges the client standby charges for making such personnel available is performing services through the relevant individuals even though they are idle during the working days when they remain available. 42.43 As indicated in paragraph 42.32, for the purposes of the alternative provision, the individuals through whom an enterprise provides services will be the individuals referred to in paragraph 10 above. If, however, an individual is providing the services on behalf of one enterprise, the exception included in the last sentence of the provision clarifies that the services performed by that individual will only be taken into account for another enterprise if the work of that individual is exercised under the supervision, direction or control of the last-mentioned enterprise. Thus, for example, where a company that has agreed by contract to provide services to third parties provides these services through the employees of a separate enterprise (e.g. an enterprise providing outsourced services), the services performed through these employees will not be taken into account for purposes of the application of subparagraph b) to the company that entered into the contract to provide services to third parties. This rule applies regardless of whether the separate enterprise is associated to, or independent from, the company that entered into the contract. 42.44 The following examples illustrate the application of subparagraph b) (assuming that the alternative provision has been included in a treaty between States R and S): — Example 1: X, a company resident of State R, has agreed with company Y to carry on geological surveys in various locations in State S where company Y owns exploration rights. Between 15 May 00 and 14 May 01, these surveys are carried on over 185 working days by employees of X as well as by self-employed individuals to whom X has sub-contracted part of the work but who work under the direction, supervision or control of X. Since subparagraph b) applies in that situation, these services shall be deemed to be performed through a permanent establishment of X in State S. — Example 2: Y, a resident of State T, is one of the two shareholders and employees of WYCO, a company resident of State R that provides training services. Between 10 June 00 and 9 June 01, Y performs services in State S under a contract that WYCO has concluded with a company which is a resident of State S to train the employees of that company. These services are performed in State S over 185 working days. During the period of Y's presence in State S, the revenues from these services account for 40 per cent of the gross revenues of WYCO from its active business activities. Whilst subparagraph a) does not apply in that MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 121COMMENTARY ON ARTICLE 5 situation, subparagraph b) applies and these services shall be deemed to be performed through a permanent establishment of WYCO in State S. — Example 3: ZCO, a

resident of State R, has outsourced to company OCO, which is a resident of State S, the technical support that it provides by telephone to its clients. OCO operates a call centre for a number of companies similar to ZCO. During the period of 1 January 00 to 31 December 00, the employees of OCO provide technical support to various clients of ZCO. Since the employees of OCO are not under the supervision, direction or control of ZCO, it cannot be considered, for the purposes of subparagraph b), that ZCO is performing services in State S through these employees. Additionally, whilst the services provided by OCO's employees to the various clients of ZCO are similar, these are provided under different contracts concluded by ZCO with unrelated clients: these services cannot, therefore, be considered to be rendered for the same or connected projects.

42.45 The 183-day thresholds provided for in the alternative provision may give rise to the same type of abuse as is described in paragraph 18 above. As indicated in that paragraph, legislative or judicial anti-avoidance rules may apply to prevent such abuses. Some States, however, may prefer to deal with them by including a specific provision in the Article. Such a provision could be drafted along the following lines: For the purposes of paragraph [x], where an enterprise of a Contracting State that is performing services in the other Contracting State is, during a period of time, associated with another enterprise that performs substantially similar services in that other State for the same project or for connected projects through one or more individuals who, during that period, are present and performing such services in that State, the first-mentioned enterprise shall be deemed, during that period of time, to be performing services in the other State for that same project or for connected projects through these individuals. For the purpose of the preceding sentence, an enterprise shall be associated with another enterprise if one is controlled directly or indirectly by the other, or both are controlled directly or indirectly by the same persons, regardless of whether or not these persons are residents of one of the Contracting States.

42.46 According to the provision, the activities carried on in the other State by the individuals referred to in subparagraph a) or b) through which the services are performed by the enterprise during the period or periods referred to in these subparagraphs are deemed to be carried on through a permanent establishment that the enterprise has in that other State. The enterprise is therefore deemed to have a permanent establishment in that other State for the purposes of all the provisions of the Convention (including, for example, paragraph 5 of Article 11 and paragraph 2 of Article 15) and the profits derived from the activities carried on in the other State in providing these services are attributable to that permanent establishment and are therefore taxable in that State pursuant to Article 7.

42.47 By deeming the activities carried on in performing the relevant services to be carried on through a permanent establishment that the enterprise has in a Contracting State, the provision allows the application of Article 7 and therefore, the taxation, by

that State, of the profits attributable to these activities. As a general rule, it is important to ensure that only the profits derived from the activities carried on in performing the services are taxed; whilst there may be certain exceptions, it would be detrimental to the cross-border trade in services if payments received for these services were taxed regardless of the direct or indirect expenses incurred for the purpose of performing these services. 42.48 This alternative provision will not apply if the services performed are limited to those mentioned in paragraph 4 of the Article 5 which, if performed through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. Since the provision refers to the performance of services by the enterprise and this would not cover services provided to the enterprise itself, most of the provisions of paragraph 4 would not appear to be relevant. It may be, however, that the services that are performed are exclusively of a preparatory or auxiliary character (e.g. the supply of information to prospective customers when this is merely preparatory to the conduct of the ordinary business activities of the enterprise; see paragraph 23 above) and in that case, it is logical not to consider that the performance of these services will constitute a permanent establishment.

Observations on the Commentary 43. Concerning paragraph 26.1, Germany reserves its position on whether and under which circumstances the acquisition of a right of disposal over the transport capacity of pipelines or the capacity of technical installations, lines and cables for the transmission of electrical power or communications (including the distribution of radio and television programs) owned by an unrelated third party could result in disposal over the pipeline, cable or line as a fixed place of business. 44. The Czech Republic and the Slovak Republic would add to paragraph 25 their view that when an enterprise has established an office (such as a commercial representation office) in a country, and the employees working at that office are substantially involved in the negotiation of contracts for the import of products or services into that country, the office will in most cases not fall within paragraph 4 of Article 5. Substantial involvement in the negotiations exists when the essential parts of the contract — the type, quality, and amount of goods, for example, and the time and terms of delivery — are determined by the office. These activities form a separate and indispensable part of the business activities of the foreign enterprise, and are not simply activities of an auxiliary or preparatory character. 45. Regarding paragraph 38, Mexico believes that the arm's length principle should also be considered in determining whether or not an agent is of an independent status for purposes of paragraph 6 of the Article and wishes, when necessary, to add wording to its conventions to clarify that this is how the paragraph should be interpreted. 45.1 [Deleted] MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 123 COMMENTARY ON ARTICLE 5 45.2 Italy and Portugal deem as essential to take into consideration that — irrespective of the meaning given to the third sentence of paragraph 1.1 — as far as

the method for computing taxes is concerned, national systems are not affected by the new wording of the model, i.e. by the elimination of Article 14.

45.3 The Czech Republic has expressed a number of explanations and reservations on the report on “Issues Arising Under Article 5 of the OECD Model Tax Convention”. In particular, the Czech Republic does not agree with the interpretation mentioned in paragraphs 5.3 (first part of the paragraph) and 5.4 (first part of the paragraph). According to its policy, these examples could also be regarded as constituting a permanent establishment if the services are furnished on its territory over a substantial period of time.

45.4 As regards paragraph 17, the Czech Republic adopts a narrower interpretation of the term “installation project” and therefore, it restricts it to an installation and assembly related to a construction project. Furthermore, the Czech Republic adheres to an interpretation that supervisory activities will be automatically covered by paragraph 3 of Article 5 only if they are carried on by the building contractor. Otherwise, they will be covered by it, but only if they are expressly mentioned in this special provision. In the case of an installation project not in relation with a construction project and in the case that supervisory activity is carried on by an enterprise other than the building contractor and it is not expressly mentioned in paragraph 3 of Article 5, then these activities are automatically subject to the rules concerning the taxation of income derived from the provision of other services.

45.5 In relation to paragraphs 42.1 to 42.10, the United Kingdom takes the view that a server used by an e-tailer, either alone or together with web sites, could not as such constitute a permanent establishment.

45.6 Chile and Greece do not adhere to all the interpretations in paragraphs 42.1 to 42.10.

45.7 Germany does not agree with the interpretation of the “painter example” in paragraph 4.5 which it regards as inconsistent with the principle stated in the first sentence of paragraph 4.2, thus not giving rise to a permanent establishment under Article 5 paragraph 1 of the Model Convention. As regards the example described in paragraph 5.4, Germany would require that the consultant has disposal over the offices used apart from his mere presence during the training activities.

45.8 Germany reserves its position concerning the scope and limits of application of guidance in sentences 2 and 5 to 7 in paragraph 6, taking the view that in order to permit the assumption of a fixed place of business, the necessary degree of permanency requires a certain minimum period of presence during the year concerned, irrespective of the recurrent or other nature of an activity. Germany does in particular not agree with the criterion of economic nexus — as described in sentence 6 of paragraph 6 — to justify an exception from the requirements of qualifying presence and duration.

124 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010

COMMENTARY ON ARTICLE 5

45.9 Germany, as regards paragraph 33.1 (with reference to paragraphs 32 and 6), attaches increased importance to the requirement of minimum duration of representation of the enterprise under Article 5 paragraph 5 of the Model Convention in the absence of a residence and/or fixed

place of business of the agent in the source country. Germany therefore in these cases takes a particularly narrow view on the applicability of the factors mentioned in paragraph 6. 45.10 Italy wishes to clarify that, with respect to paragraphs 33, 41, 41.1 and 42, its jurisprudence is not to be ignored in the interpretation of cases falling in the above paragraphs. 45.11 Portugal wishes to reserve its right not to follow the position expressed in paragraphs 42.1 to 42.10. Reservations on the Article Paragraph 1 46. Australia reserves the right to treat an enterprise as having a permanent establishment in a State if it carries on activities relating to natural resources or operates substantial equipment in that State with a certain degree of continuity, or a person — acting in that State on behalf of the enterprise — manufactures or processes in that State goods or merchandise belonging to the enterprise. 47. Considering the special problems in applying the provisions of the Model Convention to offshore hydrocarbon exploration and exploitation and related activities, Canada, Denmark, Ireland, Norway and the United Kingdom reserve the right to insert in a special article provisions related to such activities. 48. Chile reserves the right to deem an enterprise to have a permanent establishment in certain circumstances where services are provided. 49. The Czech Republic and the Slovak Republic, whilst agreeing with the “fixed place of business” requirement of paragraph 1, reserve the right to propose in bilateral negotiations specific provisions clarifying the application of this principle to arrangements for the performance of services over a substantial period of time. 50. Greece reserves the right to treat an enterprise as having a permanent establishment in Greece if the enterprise carries on planning, supervisory or consultancy activities in connection with a building site or construction or installation project lasting more than six months, if scientific equipment or machinery is used in Greece for more than three months by the enterprise in the exploration or extraction of natural resources or if the enterprise carries out more than one separate project, each one lasting less than six months, in the same period of time (i.e. within a calendar year). 51. 52. Greece reserves the right to insert special provisions relating to offshore activities. Mexico reserves the right to tax individuals performing professional services or other activities of an independent character if they are present in Mexico for a period MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 125COMMENTARY ON ARTICLE 5 or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period. 53. New Zealand reserves the right to insert provisions that deem a permanent establishment to exist if, for more than six months, an enterprise conducts activities relating to the exploration or exploitation of natural resources or uses or leases substantial equipment. 54. Turkey reserves the right to treat a person as having a permanent establishment in Turkey if the person performs professional services and other activities of independent character, including planning, supervisory or consultancy activities, with a certain degree of continuity either directly or through the employees of a separate enterprise.

Paragraph 2 55. Canada and Chile reserve the right in subparagraph 2 f) to replace the words “of extraction” with the words “relating to the exploration for or the exploitation”. 56. Greece reserves the right to include paragraph 2 of Article 5 as it was drafted in the 1963 Draft Convention. Paragraph 3 57. Australia, Chile, Greece, Korea, New Zealand, Portugal and Turkey reserve their positions on paragraph 3, and consider that any building site or construction or installation project which lasts more than six months should be regarded as a permanent establishment. 58. Australia reserves the right to treat an enterprise as having a permanent establishment in a State if it carries on in that State supervisory or consultancy activities for more than 183 days in any twelve month period in connection with a building site or construction or installation project in that State. 59. Korea reserves its position so as to be able to tax an enterprise which carries on supervisory activities for more than six months in connection with a building site or construction or installation project lasting more than six months. 60. Slovenia reserves the right to include connected supervisory or consultancy activities in paragraph 3 of the Article. 61. Mexico and the Slovak Republic reserve the right to tax an enterprise that carries on supervisory activities for more than six months in connection with a building site or a construction, assembly, or installation project. 62. Mexico and the Slovak Republic reserve their position on paragraph 3 and consider that any building site or construction, assembly, or installation project that lasts more than six months should be regarded as a permanent establishment. 63. Poland and Slovenia reserve the right to replace “construction or installation project” with “construction, assembly, or installation project”. 126 MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION) – ISBN 978-92-64-08948-8 – © OECD 2010 COMMENTARY ON ARTICLE 5

64. Portugal reserves the right to treat an enterprise as having a permanent establishment in Portugal if the enterprise carries on an activity consisting of planning, supervising, consulting, any auxiliary work or any other activity in connection with a building site or construction or installation project lasting more than six months, if such activities or work also last more than six months. 65. The United States reserves the right to add “a drilling rig or ship used for the exploration of natural resources” to the activities covered by the twelve month threshold test in paragraph 3. Paragraph 4 66. Chile reserves the right to amend paragraph 4 by eliminating subparagraph f) and replacing subparagraph e) with the corresponding text of the 1963 Draft Model Tax Convention. 67. Mexico reserves the right to exclude subparagraph f) of paragraph 4 of the Article to consider that a permanent establishment could exist where a fixed place of business is maintained for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e) of paragraph 4. Paragraph 6 68. Slovenia reserves the right to amend paragraph 6 to make clear that an agent whose activities are conducted wholly or almost wholly on behalf of a single enterprise will not be considered an agent of an independent status.