

APPUNTAMENTO INTERNAZIONALE



Recenti sviluppi dei modelli di convenzione OCSE ed ONU

21 luglio 2026

Giovanni Rolle

Aggiornamento 2025 della Convenzione Modello OCSE

Il 21 novembre 2025 il Consiglio OCSE ha approvato l'aggiornamento del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, comprensivo di modifiche al testo della Convenzione e al relativo Commentario.



Convenzione Modello OCSE

Art. 25 – Coordinamento con il meccanismo di risoluzione delle controversie previsto dal GATS

Commentario

Art. 5 – Home office e stabile organizzazione

Art. 9 – Rapporto tra transfer pricing e norme interne sulla limitazione della deducibilità degli interessi

Art. 25 – Coordinamento con Amount B

Art. 26 – Utilizzo delle informazioni scambiate tra amministrazioni fiscali

Tra gli aggiornamenti al Commentario, le modifiche ai paragrafi dedicati all'*home office* costituiscono uno degli interventi di maggiore rilievo sotto il profilo interpretativo.

I criteri di configurabilità della stabile organizzazione da *home office* nel Commentario OCSE 2017

Presupposto

- L'*home office* può integrare un *place of business* ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, del Modello OCSE



Elemento dirimente dell'analisi

- Disponibilità dell'*home office* in favore dell'impresa («*at the disposal of the enterprise*», c.d. «*availability test*», Commentario OCSE 2017 parr.18-19)

Principali elementi di valutazione

- Richiesta del datore di lavoro
- Disponibilità di una postazione di lavoro presso la sede dell'impresa

Ulteriori elementi valutativi:

- i. Contratto di lavoro e accordi di *smart working*
- ii. Policy aziendali
- iii. *Fringe benefits*
- iv. Utilizzo dell'indirizzo dell'*home office* quale recapito dell'impresa (es. carta intestata, biglietti da visita, insegne)

Requisito temporale

- Assenza di una soglia specifica per l'*home office*
- Applicazione, in via generale e con valutazione caso per caso, del criterio indicativo dei sei mesi di cui al par. 28 del Commentario OCSE per le *fixed place permanent establishment*.

La revisione dei criteri di configurabilità della stabile organizzazione da *home office* nel Commentario OCSE 2025

Elemento dirimente dell'analisi

Il Commentario 2025 sostituisce il criterio della disponibilità dell'*home office* («*availability test*») con la verifica dell'esistenza di una *commercial reason* che giustifichi lo svolgimento dell'attività in quello Stato.

Commercial reason

Ricorre, in particolare, quando:

- la presenza fisica del dipendente facilita l'accesso a clienti, fornitori o altre risorse;
- in assenza dell'*home office*, l'impresa dovrebbe dotarsi di una sede nello Stato interessato;
- la presenza del dipendente risponde ad esigenze organizzative o operative dell'impresa.

Non ricorre, in particolare, quando il lavoro da remoto è consentito esclusivamente:

- per soddisfare esigenze personali del dipendente;
- per attrarre o trattenere personale;
- per ridurre i costi immobiliari dell'impresa

Requisito temporale

Introduzione di una soglia specifica: l'*home office*, di regola, non costituisce un *place of business* se il dipendente vi svolge l'attività per meno del 50% del tempo di lavoro nell'ambito di qualsiasi periodo di dodici mesi che inizi o termini nel periodo d'imposta rilevante.



Commercial reason: spunti interpretativi

Superamento del c.d. «*availability test*»

- Il criterio della *commercial reason* appare maggiormente idoneo a giustificare il collegamento tra territorio e produzione del reddito.
- Nei casi in cui la localizzazione del lavoratore sia indifferente per l'impresa, vengono meno i presupposti per configurare una stabile organizzazione.

Coordinamento sistematico

- La *commercial reason* deve essere interpretata nel contesto complessivo dell'art. 5.
- Restano fermi, in particolare, i limiti derivanti dalla *negative list* di cui all'art. 5, par. 4 (es. attività preparatorie o ausiliarie)
- Resta fermo l'ambito di applicazione della «*agent clause*» (art. 5, par. 5)

Profili aperti

Rapporto con il *place of
management*

- Rimane incerto il coordinamento con la nozione di *place of management* di cui all'art. 5, par. 2.
- L'applicazione del nuovo criterio ai dipendenti cui siano affidate funzioni manageriali potrebbe non risultare coerente con la ratio della riforma.



Le modifiche al commentario dell'articolo 9 sulla deducibilità degli interessi



Par. 3: “(...) the determination whether and the extent to which a purported loan should be respected as a loan **will precede** any attempt to price the transaction so determined”.

Par 3.1: “Article 9 does not deal with the issue of whether expenses are deductible when computing the taxable income of either enterprise. The conditions for the deductibility of expenses are **a matter to be determined by domestic law** (...). Examples of domestic rules that can deny a deduction for expenses include (...) rules on interest expenses such as the fixed ratio and group ratio rules recommended in the final report on Action 4 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project.

Par 6.1: “As noted in paragraph 3.1 above, Article 9 applies only for the purposes of allocating profits to the associated enterprises in accordance with the arm’s length principle. It does not deal with the computation of taxable income, which is a question of domestic law. For instance, the denial of a deduction in the computation of taxable income under the domestic law of a Contracting State (as discussed in paragraph 3.1) does not in itself result in economic double taxation for the purposes of paragraph 2 and **there is thus no obligation on the other Contracting State to make a corresponding adjustment**”.

Aggiornamento 2025 della Convenzione Modello ONU

Nell'ottobre 2025 le Nazioni Unite hanno pubblicato l'aggiornamento del *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (c.d. Modello ONU) e del relativo Commentario.



Convenzione Modello ONU

Commentario

Art. 5A – Introduzione della nozione di stabile organizzazione per attività di esplorazione e sfruttamento delle risorse naturali

Chiarimenti sull'ambito applicativo della nuova definizione di *royalties*

Art. 8 – Tassazione alla fonte dei redditi derivanti da traffico internazionale

Coordinamento con gli artt. 7, 12A/12AA e 12B

Art. 12 – Estensione della definizione di royalties ad ogni ipotesi di utilizzo del software

Art. 12AA – Nuova disciplina dei redditi derivanti dalla prestazione di servizi (in sostituzione degli artt. 12A e 14)

Art. 12 C – Tassazione alla fonte dei premi assicurativi

La nuova disciplina dei servizi



2021

Article 12A *FEES FOR TECHNICAL SERVICES*

2. The term “fees for technical services” as used in this Article means any payment in consideration for **any service of a managerial, technical or consultancy nature** (...)

Article 14 *INDEPENDENT PERSONAL SERVICES*

2. The term “professional services” includes especially **independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.**



2025

Article 12AA *FEES FOR SERVICES*

1. The term “fees for services” as used in this Article means any payment in consideration for **any service**.

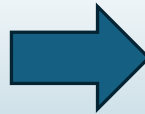
La nuova disciplina delle royalty sul software



2021

Article 12A ROYALTIES

3. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for **the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work** including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience..



2025

Article 12A ROYALTIES

3. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind:

- (a) received as a consideration for the use of, or the right to use: i) any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting; ii) any patent, trademark, design or model, plan, or secret formula or process; or iii) industrial, commercial or scientific equipment; or
- (b) received as a consideration for information concerning industrial, commercial or scientific experience; or
- (c) received as a consideration for **the use of, or the right to use, any software, or paid as a consideration for the acquisition of any copy of software for the purposes of using it.**

Le modifiche alla definizione di *royalties* nel Modello ONU 2025

Tra gli interventi sul testo della Convenzione, la revisione dell'art. 12 assume particolare rilevanza per le implicazioni derivanti dall'estensione della definizione di *royalties* ai pagamenti per *software*, inserendosi in una più ampia evoluzione del Modello ONU orientata al rafforzamento della potestà impositiva dello Stato della fonte.



Orientamento tradizionale (Commentario OCSE art.12)

I pagamenti per software sono qualificabili come *royalties* esclusivamente ove remunerino l'utilizzo o il diritto di utilizzare il **copyright** sul *software*.

Aggiornamento 2025 – Art. 12 Convenzione Modello ONU

Sono qualificati come *royalties* anche i pagamenti corrisposti:

- per l'utilizzo o il diritto di utilizzare qualsiasi software;
- per l'acquisizione di una copia del software destinata al suo utilizzo da parte dell'acquirente

Portata della modifica

- Superamento della centralità dello sfruttamento del *copyright* quale criterio di qualificazione
- Ampliamento della definizione convenzionale di *royalties*
- Conseguente estensione della potestà impositiva dello Stato della fonte

UN Framework Convention on International Tax Cooperation

Con la **Risoluzione dell'Assemblea Generale ONU n. 78/230 del 22 dicembre 2023**, gli Stati membri hanno avviato un processo negoziale finalizzato all'adozione della **UN Framework Convention on International Tax Cooperation**, destinata a costituire il primo quadro multilaterale universale in materia di cooperazione fiscale



Obiettivi dichiarati

- Promuovere una cooperazione fiscale internazionale pienamente inclusiva ed efficace;
- rafforzare equità, trasparenza e certezza del diritto;
- contrastare evasione, elusione fiscale e flussi finanziari illeciti;
- favorire una governance fiscale internazionale maggiormente rappresentativa.

Calendario dei lavori

2023	Adozione della Risoluzione ONU n. 78/230
2024	Approvazione dei <i>Terms of Reference</i> e avvio dell' <i>Intergovernmental Negotiating Committee</i>
2025 -27	Negoziazione della Convenzione e degli <i>Early Protocols</i>
2027	Presentazione del testo finale all'Assemblea Generale ONU

UN Framework Convention on International Tax Cooperation



I lavori del *Intergovernmental Negotiating Committee* sono organizzati secondo tre *workstreams*:

- **Workstream I - Framework convention** (riguarda la stesura della convenzione, la prima bozza è stata pubblicata il 22 gennaio 2026)
- **Workstream II - Taxation of services** (riguarda la stesura di un *early protocol* in tema di “*taxation of income derived from the provision of cross-border services in an increasingly digitalized and globalized economy*”. Il 21 gennaio 2026 è stato pubblicato il *Co-Lead’s Draft Options Paper* che prospetta un estensione del criterio del pagante e, per i servizi digitali automatici, del criterio della localizzazione dell’utente.
- **Workstream III - Dispute prevention and resolution** (riguarda la stesura di un *early protocol* sul tema). Il 23 gennaio 2026 è stato pubblicata la *Co-Leads’ Concept Note on Potential Approaches and Elements for the Draft Protocol*, ricognizione comparativa dei meccanismi esistenti e ipotesi di adozione a livello ONU.

UN Framework Convention on International Tax Cooperation



Dalla bozza di *Framework convention* del 22 gennaio 2026

Article 5

Fair Allocation of Taxing Rights

*The States Parties agree that all jurisdictions in which value is created, markets are located, revenues are generated or economic activities take place have a right to tax a portion of the income generated from such activities and shall take such actions as are necessary to ensure a **fair allocation of taxing rights** among all such jurisdictions, **including renegotiation of existing tax agreements that are inconsistent with this article.***

Le possibili implicazioni della *Framework Convention*

La Convenzione Quadro non si limita a introdurre nuovi principi in materia di cooperazione fiscale internazionale, ma delinea una struttura istituzionale permanente, destinata ad evolversi attraverso propri organi e strumenti normativi.



Architettura istituzionale	Struttura normativa multilivello	Sistema permanente di cooperazione fiscale
▪ Istituzione di una <i>Conference of the Parties (COP)</i> quale organo decisionale della Convenzione ▪ Previsione di un Segretariato permanente e di organi sussidiari ▪ Adozione di procedure dedicate per l'attuazione e lo sviluppo della Convenzione	▪ Definizione dei principi generali nella <i>Framework Convention</i> ▪ Disciplina delle materie prioritarie mediante <i>early protocols</i>	▪ Meccanismi di monitoraggio dell'attuazione della Convenzione ▪ Strumenti di assistenza tecnica e <i>capacity building</i> ▪ Procedure istituzionalizzate di cooperazione tra gli stati contraenti



www.odcec.torino.it

www.linkedin.com/company/odcec-torino/

www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos