

Tassazione dei non residenti

LA STABILE ORGANIZZAZIONE "PERSONALE"



La presenza nel territorio di un "agente dipendente" di un'impresa estera legittima il potere d'imposizione dello Stato in cui esso opera. Le norme convenzionali, alcuni casi pratici e un test per determinarne l'esistenza

di Stefano Marchese

— Come è noto, il concetto di stabile organizzazione comprende, sotto un unico *nomen*, due fenomeni economici qualitativamente distinti¹:

- la "stabile organizzazione materiale", costituita dall'esercizio all'estero di un'attività mediante un complesso di beni materiali organizzati;
- la "stabile organizzazione personale", costituita dalla presenza dell'impresa su un mercato estero attraverso un "rappresentante", che si estrinseca mediante modalità e figure organizzative molteplici, e quindi con un legame materiale meno intenso o addirittura inesistente.

Nell'ordinamento tributario italiano interno, il concetto di stabile organizzazione è richiamato in numerose disposizioni, ma non è definito. Di conseguenza, la dot-

trina², la prassi dell'Amministrazione finanziaria³ e la giurisprudenza⁴ concordano nella necessità di far riferimento alla nozione fornita dal modello Ocse di convenzione sul reddito e sul patrimonio.

Mentre sul tema della stabile organizzazione materiale la notevole produzione dottrinale e le (tutto sommato poche, ma significative) pronunce giurisprudenziali consentono di poter pervenire oggi ad una nozione unitaria e sostanzialmente condivisa, altrettanto non può dirsi con riguardo alla stabile organizzazione personale, la cui valenza nel campo della fiscalità internazionale assume peraltro caratteristiche di primissimo piano.

Una prospettiva storica

Secondo gli studi compiuti dalla Società delle Nazioni, negli anni venti del secolo scorso⁵, "non si possono con-

siderare come stabile organizzazione che le persone che dipendono dall'impresa, tanto dal punto di vista giuridico che da quello economico, e per conto delle quali effettuano le transazioni".

Nel Rapporto del 26 ottobre 1929 del Comitato fiscale delle Società delle Nazioni erano stati indicati, quali indizi dell'esistenza di una stabile organizzazione, il fatto che un agente di società straniera eserciti l'attività in un locale posto a sua disposizione dall'impresa, ovvero che il locale di esercizio dell'attività dell'agente fosse munito di insegna con l'indicazione dell'impresa estera⁴.

Le affermazioni di cui sopra sono state successivamente precisate nel 1933 dal Protocollo aggiunto alla Convenzione modello elaborata nella IV Sessione del Comitato Fiscale delle Società delle Nazioni, allorché all'art. 2, lett. c), si affermava che "quando un'impresa straniera intrattiene relazioni d'affari regolari in uno Stato, attraverso l'intermediazione di un agente ivi stabilito e che sia dotato del potere di agire a nome dell'impresa stessa, sarà considerata come avente una stabile organizzazione in tale Stato".

Nel protocollo ai modelli di Convenzione del Messico, del 1943, e di Londra, del 1946, si precisava che costituivano indizi dell'esistenza di una stabile organizzazione il fatto che l'agente avesse il potere di impegnare l'impresa, o che costui fosse impiegato dell'impresa preponente, o ancora che il canone di locazione e le altre spese dell'ufficio di questo fossero sostenute dall'impresa estera.

Con riguardo al nostro diritto tributario, e nel vigore dell'imposta di ricchezza mobile, si ritenne in giurisprudenza che fossero tassabili nel nostro paese le imprese aventi in Italia un agente con rappresentanza⁵. In realtà, già il protocollo alla convenzione tra Italia e Romania concernente la doppia imposizione, sottoscritta nel 1906, ma mai ratificata, affermava che un'impresa straniera ha uno "stabilimento permanente" (*id est* una "stabile organizzazione"), allorché un suo rappresentante avesse il potere, in diritto o anche solo in

fatto, di concludere direttamente degli affari a nome dell'impresa ovvero quando questo fosse legato all'impresa da un contratto d'impiego. Quando vi fossero stati dubbi sull'esistenza di un rapporto d'impiego, esso veniva accertato in via presuntiva, sulla base di almeno una delle seguenti circostanze: il fatto che le spese di locazione dell'ufficio del rappresentante fossero sostenute dall'impresa straniera ovvero il fatto che il primo operasse esclusivamente per quest'ultima. La circostanza accertata doveva poi essere ulteriormente corroborata da almeno uno dei seguenti fatti: l'inoltro, da parte del rappresentante, delle domande per l'ottenimento dei permessi d'importazione, a nome della casa rappresentata; l'attività di riscossione o trasferimento dei crediti dell'impresa straniera; il fare pubblicità per essa o l'utilizzare la carta intestata del preponente.

Il Modello di convenzione Ocse del 1963, all'art 5, § 4, affermava⁶ che "una persona che agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa di un altro Stato contraente - diverso da un'agente che goda di uno status indipendente di cui al paragrafo 5 - sarà

considerata una stabile organizzazione nel primo Stato se ha, ed esercita abitualmente in detto Stato, il potere di concludere contratti a nome dell'impresa, a meno che la sua attività sia limitata all'acquisto di beni e merci per l'impresa".

Il successivo § 5 della Convenzione modello del 1963 prevedeva che "un'impresa di uno Stato contraente non sarà considerata come avente una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente soltanto a causa del fatto che essa svolga la sua attività in tale altro Stato attraverso un mediatore, un commissionario o qualunque altro agente che goda di uno status indipendente, allorché tali persone agiscano nello svolgimento della loro ordinaria attività".

Il modello Ocse del 1977 contiene alcune modifiche rispetto alla precedente versione. In particolare, i § 4 e 5 vennero rinumerati in § 5 e 6; e, al di là di alcune mo-

**...il termine impresa...
designa tanto le attività
d'impresa... quanto le
attività di lavoro
autonomo, e quindi anche
l'esercizio di professioni**

NOTE

¹ Cfr. per tutti A. Lovisolo, *La "stabile organizzazione"*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coord. da V. Uckmar, Padova, 1999, 233 e ss., ove ampi riferimenti.

² Cfr. *amplius* A. Lovisolo, *op. loc. cit.*, ove ulteriori riferimenti, spec. 233, nota 1.

³ Cfr. per tutti Min. fin., circ. 30 aprile 1977, n. 7/1496, in *Dir. prat. trib.*, 1977, I, 748 e ss..

⁴ Cfr. per tutte Comm. centr., 9 marzo 1990, n. 1887, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, 325; Comm. centr., 20 maggio 1980, n. 5868, in *Giur. imp.*, 1980, 603, nonché l'ulteriore giurisprudenza cit. da Lovisolo, *op. loc. ult. cit.*

⁵ Cfr. in particolare il *Rapport présenté par la Réunion Général d'Experts Gouvernementaux*, DOCC 526.M.178, Ginevra, 1928, II.1.

⁶ Cfr. V. Uckmar, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955, 173.

⁷ Cfr. Comm. centr. imp., 28 novembre 1949, n. 7559, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1951, II, 305, con nota di V. Uckmar.

⁸ Tutti i testi delle norme convenzionali d'ora in poi riportati sono nostra traduzione in lingua italiana dall'originale inglese.

difiche formali, al § 5 venne precisato che le disposizioni sulla stabile organizzazione personale si applicano "nonostante le disposizioni dei paragrafi 1 e 2", concernenti la stabile organizzazione materiale. Inoltre, la norma finale del corrispondente § del 1963, secondo cui l'acquisto di beni e merci per l'impresa non dà luogo a stabile organizzazione, venne riformulato indicando come causa di esclusione l'esercizio di tutte le attività che non danno luogo a stabile organizzazione materiale, ai sensi del § 4 (a) l'uso di un'installazione a soli fini di deposito, esposizione o consegna; b) il mantenimento di uno *stock* di merci a soli fini di deposito, esposizione o consegna; c) il mantenimento di uno *stock* al solo fine di lavorazione; d) il mantenimento di un'installazione al solo fine di acquistare merci o raccogliere informazioni; e) il mantenimento di un'installazione al solo fine di svolgere altre attività di carattere preparatorio o ausiliario; f) il mantenimento di un'installazione al solo fine di svolgere una o più attività di cui sopra da a) ad e), a condizione che l'attività complessivamente svolta e risultante dalla combinazione delle prime mantenga un carattere preparatorio o ausiliario). Il § 6, invece, subì soltanto alcune modifiche formali. Il testo dei § 5 e 6 dell'art. 5, del modello del 1977, non sono stati successivamente modificati, per cui nel modello oggi vigente di convenzione (versione 2000) essi sono stati esattamente ripetuti. Di essi, dunque, ci occuperemo più diffusamente nel successivo paragrafo.

Il modello Ocse di convenzione 2000

Il modello Ocse di convenzione sul reddito e sul patrimonio, nella versione aggiornata del 2000⁹, contempla la stabile organizzazione personale ai paragrafi 5 e 6 dell'art. 5, rispettivamente con riguardo alle figure dell'"agente dipendente" e dell'"agente indipendente". Considerati i richiami che i paragrafi citati fanno ad altri paragrafi dello stesso articolo, appare opportuno esaminare brevemente il contenuto dell'intero articolo 5, al fine di ottenerne un quadro sistematico entro cui analizzare le norme che specificamente fanno riferimento alla stabile organizzazione personale. L'art. 5, § 1, dispone che "ai fini della presente Convenzione, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari attraverso la quale un'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività". Il termine "impresa" è definito dall'art. 3, § 1, lett. c),

come lo svolgimento di ogni tipo di *business*: a sua volta, quest'ultimo termine è definito dalla lett. h) dello stesso articolo, nel senso che detto termine "comprende la prestazione di servizi professionali e di altre attività di lavoro autonomo".

Ne discende, come ben chiarisce il Commentario, che il termine impresa, nel nuovo linguaggio convenzionale, designa tanto le attività d'impresa, intese nel senso civilistico italiano, quanto le attività di lavoro autonomo, e quindi anche l'esercizio di professioni.

Tale ampliamento della nozione di "impresa" ai fini convenzionali discende dalla modifica del Modello convenzionale a seguito del rapporto sull'eliminazione delle disposizioni sulla base fissa delle attività professionali¹⁰.

Conseguenza di quanto sopra è che il termine stabile organizzazione dovrà essere riferito, con riguardo tanto alla sua tipologia "materiale", quanto a quella "personale", sia alle imprese, sia ai lavoratori autonomi in genere.

I § 2 e 3 della convenzione elencano le installazioni che costituiscono stabile organizzazione "materiale", e cioè, come noto, una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, giacimento, cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, un cantiere di costruzione o montaggio di durata superiore ai dodici mesi.

Il § 4 elenca invece, sulla base di un criterio di tipo funzionale, quelle installazioni che, nonostante rientrino nella nozione di cui ai § 2 e 3, non danno comunque luogo ad una stabile organizzazione ai fini fiscali. Ciò avviene allorché si fa uso di un'installazione a soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o di merci appartenenti all'impresa (lett. a); il mantenimento di uno *stock* di beni o merci appartenenti all'impresa è finalizzato esclusivamente al magazzinaggio, all'esposizione, alla consegna (lett. b) o alla lavorazione da parte di altra impresa (lett. c); la sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci e di raccogliere informazioni per l'impresa (lett. d), ovvero di svolgere altre attività che abbiano carattere preparatorio o ausiliario per l'impresa (lett. e); la sede fissa di affari è utilizzata unicamente per svolgere una combinazione delle attività menzionate alle lettere precedenti, a condizione che l'attività complessivamente svolta nella sede fissa di affari e risultante da tale combinazione mantenga carattere preparatorio o ausiliario (lett. f).

Venendo finalmente al § 5, esso dispone che "nonostante le disposizioni dei paragrafi 1 e 2, quando una perso-

...la stabile organizzazione personale sorge soltanto allorché l'agente abbia il potere di concludere contratti a nome dell'impresa

na - diversa da un agente che goda di uno *status* indipendente, al quale si applicano le disposizioni del paragrafo 6 - agisce per conto di un'impresa ed ha, ed abitualmente esercita in uno Stato contraente, il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione in questo Stato, in relazione ad ogni attività intrapresa dalla suddetta persona per l'impresa, a meno che l'attività di detta persona sia limitata a quelle indicate al paragrafo 4 che, se esercitate mediante una sede fissa di affari, non farebbe di tale sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni di tale paragrafo".

Il § 6, infine, precisa che "non si considera che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno Stato contraente soltanto perché essa eserciti la sua attività in questo Stato mediante un mediatore, un commissionario generale o ogni altro agente che goda di uno status indipendente, a condizione che tali persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività".

L'agente dipendente

Analizzando più da vicino le disposizioni di cui al § 5, dell'art. 5, emerge che esso ha ad oggetto la figura del c.d. "agente dipendente".

Qui sono necessarie diverse puntualizzazioni.

In primo luogo, il termine "agente" non deve essere inteso come limitato alla figura di intermediario del commercio, come individuato nel diritto civile italiano, ma in un senso più ampio, conforme peraltro al suo significato semantico: l'agente è colui che "agisce" per conto di un altro soggetto. Tutto ciò, come è stato acutamente rilevato¹², mette in difficoltà i giuristi sia di *civil law*, sia di *common law*, sebbene per ragioni differenti: dal punto di vista del *common law*, non si comprende cosa significhi "agente con il potere di concludere contratti a nome dell'impresa", dato che l'*agent* ha sempre il potere di vincolare il *principal*, e ciò accade anche con riguardo al *broker* e al *general commission agent*, espressioni peraltro que-

ste utilizzate dal diritto inglese nel secolo scorso, e non più in uso; dal punto di vista del *civil law*, appare inusuale un mediatore (*broker*) o commissionario (*general commission agent*) che abbiano poteri di rappresentanza. In realtà, la norma convenzionale è il frutto di una commistione tra espressioni giuridiche di diversi paesi (di *civil* e *common law*), tradotte letteralmente in un'altra lingua (ad esempio dal francese all'inglese, o viceversa). In particolare, il paragrafo 5 esprime concetti di *civil law* che, tradotti letteralmente dalla versione francese a quella inglese, creano problemi interpretativi; il paragrafo 6 esprime concetti, peraltro desueti, di *common law*, che tradotti letteralmente in espressioni di *civil law*, appaiono di difficile comprensione.

Precisato quanto sopra, appare più opportuno riferirsi genericamente al termine "agente", nell'accezione semantica sopra chiarita. Esso può essere una persona fisica o una società¹³; se persona fisica, può essere o meno legata all'impresa da un rapporto di lavoro subordinato. Ciò che conta, ai fini della configurabilità o meno della stabile organizzazione personale, non è tanto il mantenimento di una persona, anche dipendente, nel territorio di un altro Stato, quanto il fatto che questa abbia il potere di concludere negozi giuridici per conto dell'impresa, facendo sorgere in capo alla stessa diritti e obbligazioni.

In termini più espliciti, allorché un'impresa estera disponga in uno Stato di un agente dipendente, ma costui non abbia il potere di concludere contratti a nome dell'impresa, egli non costituisce una stabile organizzazione personale¹⁴. Va rilevato che "il potere di concludere contratti a nome dell'impresa" non è limitato al nostro concetto di rappresentanza, essendo sufficiente che il soggetto agente possa stipulare contratti che comunque siano giuridicamente vincolanti per l'impresa per conto della quale opera, ancorché non appaia espressamente il nome della stessa¹⁵.

La norma convenzionale, inoltre, richiede che il soggetto faccia uso abitualmente di tale potere, essendo privo

NOTE

⁹ Cfr. Ocse, *Model Tax Convention on Income and Capital* (Updated as of 29 April 2000), Parigi, 2000.

¹⁰ Cfr. Ocse, *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, Parigi, 2000.

¹¹ Cfr. *amplius* Avery Jones, Ward et al., *Agent as permanent establishment under the OECD Model Tax Convention*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 1399 e ss.

¹² Cfr. *Commentario*, sub art. 5, § 32.

¹³ Cfr. *Commentario*, sub art. 5, § 32, che testualmente recita: "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".

¹⁴ Cfr. *Commentario*, sub art. 5, § 32.

¹⁵ Cfr. *Commentario*, sub art. 5, § 32.

¹⁶ Cfr. *Commentario*, sub art. 5, § 33.

di conseguenze il fatto che ciò avvenga in casi isolati¹⁵. Non tutti i contratti, tuttavia, sono rilevanti ai fini della configurazione di una stabile organizzazione, ma questi devono riguardare le attività economiche proprie dell'impresa. In termini esemplificativi, il potere di assumere dipendenti per assistere l'agente, ovvero la stipula di contratti riguardanti operazioni c.d. "interne" (di utenze, di locazione, ecc.), non danno luogo a stabile organizzazione¹⁶. Similmente, il potere di concludere contratti non assume rilevanza allorché essi siano relativi a quelle operazioni elencate nel § 4, sostanzialmente di carattere preparatorio o ausiliario, che comunque non darebbero luogo alla configurazione di una stabile organizzazione materiale.

A fini chiaramente antielusivi¹⁷, il commentario ha cura di precisare che una persona, la quale sia autorizzata a negoziare tutti gli elementi e i dettagli del contratto in modo tale da vincolare l'impresa, può essere considerata come stabile organizzazione nello Stato, ancorché il contratto sia materialmente sottoscritto all'estero.

Quando i requisiti indicati al paragrafo 5 sono verificati, la stabile organizzazione sussiste con riguardo a tutte le operazioni compiute dall'agente dipendente, e non solo limitatamente ai contratti stipulati a nome dell'impresa¹⁸.

E' d'uopo ancora precisare che la stabile organizzazione personale ha carattere, per così dire, residuale: qualora si configuri una stabile organizzazione materiale, questa assorbe anche quella personale; soltanto allorché manchi una sede fissa di affari costituente stabile organizzazione materiale, assumerà rilievo l'ulteriore indagine in merito alla sussistenza o meno di quella personale¹⁹.

L'agente indipendente

Il § 6 dell'art. 5 esclude che costituisca una stabile organizzazione personale dell'impresa estera un "agente indipendente", come un mediatore, un commissionario generale o altro intermediario o soggetto.

Affinché ciò si realizzi, occorre che l'agente sia indipendente dall'impresa estera tanto giuridicamente, quanto economicamente²⁰ e che, quando agisce per conto dell'impresa, ciò rientri nella sua ordinaria attività.

Quanto al requisito dell'indipendenza giuridica, occorre verificare i rapporti contrattuali che legano l'agente con l'impresa estera. Così, allorché l'attività del primo sia condizionata da istruzioni dettagliate o da un ampio controllo, non potrà dirsi che l'agente sia indipendente.

Parimenti, manca il requisito dell'indipendenza economica quando il rischio dell'affare ricada esclusivamente sull'impresa estera, per essere l'agente comunque remunerato per la sua attività, oppure quando l'agente sia in situazione di dipendenza economica dall'impresa estera, per essere questa il suo unico o maggior cliente.

Con riguardo allo svolgimento delle operazioni per l'impresa estera nel quadro dell'ordinaria attività dell'agente, ciò non si verifica laddove costui svolga operazioni che, dal punto di vista economico, ricadano nella sfera imprenditoriale dell'impresa estera piuttosto che dell'agente. Il Commentario esemplifica citando il caso di un commissionario che non si limiti a comprare e vendere beni a proprio nome, ma che operi a nome del mandante sulla base di un rapporto di rappresentanza: si sostiene che costui eserciterà un'attività (quest'ultima) che esorbita da quella sua ordinaria, e quindi sarà da configurarsi come stabile organizzazione dell'impresa estera²¹, fatte sempre salve le esclusioni previste per le attività preparatorie o ausiliarie sopra ricordate. In realtà, tale esempio appare il frutto della confusione terminologica tra espressioni di sistemi giuridici differenti, sopra evidenziata. L'esempio, a nostro avviso, quindi va letto nel senso che - dato che un commissionario (nei paesi di diritto civile) non ha mai la rappresentanza del committente, qualora esso assuma la rappresentanza del secondo non svolge più la sua ordinaria attività.

E' appena il caso di rimarcare, tuttavia, che la stabile organizzazione personale sorge soltanto allorché l'agente abbia il potere di concludere contratti a nome dell'impresa.

Ove questo potere manchi, l'assenza di indipendenza giuridica e/o economica dell'agente, oppure il fatto che le operazioni compiute per l'impresa estera siano esorbitanti rispetto alla sua ordinaria attività sono del tutto irrilevanti, non potendo costui mai costituire una stabile organizzazione personale.

Con riguardo alle società sussidiarie estere, è appena il caso di ricordare, come è noto, che il § 7 dell'art. 5 dispone che la mera presenza di una società sussidiaria in uno Stato non dà luogo a stabile organizzazione della società controllante estera nello stesso Stato.

E' di tutta evidenza, tuttavia, che la sussidiaria, che di per sé non è mai stabile organizzazione della controllante, potrebbe configurarsi come tale, allorché agisse come agente dipendente della controllante stessa, ricorrendo tutti i presupposti sopra indicati.

A tal fine può solo evidenziarsi che, nella nozione di "dipendenza economica", non è certamente da ricomprendersi il mero controllo societario di tipo partecipativo, dovendo essa semmai configurarsi sotto il profilo contrattuale o economico-operativo²².

Il test della stabile organizzazione

Schematizzando le complesse disposizioni sopra richiamate, il "test" per la sussistenza o meno della stabile organizzazione personale può essere svolto rispondendo alle domande che seguono.

Domanda 1: c'è una stabile organizzazione materiale?

Risposta: **a)** Sì. E' irrilevante l'ulteriore accertamento della stabile organizzazione personale.
b) No. Continua alla domanda 2.

Domanda 2: le attività dell'agente sono limitate a quelle di carattere preparatorio o ausiliario?

Risposta: **a)** Sì. Non c'è stabile organizzazione personale.
b) No. Continua alla domanda 3.

Domanda 3: l'agente ha il potere di concludere contratti a nome dell'impresa?

Risposta: **a)** No. Non c'è stabile organizzazione personale.
b) Sì. Continua alla domanda 4.

Domanda 4: l'agente è giuridicamente ed economicamente indipendente dall'impresa estera?

Risposta: **a)** No. C'è stabile organizzazione personale.
b) Sì. Continua alla domanda 5.

Domanda 5: l'agente svolge le operazioni per conto dell'impresa estera nell'ambito della sua ordinaria attività?

Risposta: **a)** No. C'è stabile organizzazione personale.
b) Sì. Non c'è stabile organizzazione personale.

Alcuni casi giurisprudenziali

Al fine di meglio illustrare i concetti sino ad ora esposti, può essere utile svolgere una breve rassegna di casi concreti, risolti dalla giurisprudenza straniera.

In Canada, un venditore di una società americana, distaccato in Canada in rapporto di lavoro subordinato ma senza potere di concludere contratti²³, non dà luogo a stabile organizzazione. In Sud Africa, nel caso *Downing*, un agente di borsa che gestiva un portafoglio finanziario non è stato ritenuto stabile organizzazione perché operava nell'ordinario esercizio della sua attività²⁴.

In Australia, un operatore di borsa impiegato da una società di brokeraggio neozelandese fu considerato stabile organizzazione poiché non era né un agente indipendente, né un mediatore o commissionario²⁵. Negli Stati Uniti, un *Revenue Ruling* e un *Letter Ruling* statunitense hanno affermato che un agente in U.S.A. che operava per conto di una casa britannica sulla base di un contratto estimatorio (*shipment of goods on a consignment basis*) non costituiva stabile organizzazione di questa perché non aveva il potere di concludere contratti²⁶.

In Germania, il *Bundesfinanzhof* ha avuto modo di chiarire il concetto di "esercizio nell'ambito di ordinaria attività dell'agente": in un caso del 1983, concernente una società americana che svolgeva operazioni di *leasing* di *container*, si pose il problema se un *broker* indipendente, operante nel settore del trasporto aereo e marittimo, che svolgeva la sua attività per la società statunitense, costituisse o meno stabile organizzazione ai fini dell'applicazione dell'imposta sul patrimonio netto. La corte ha affermato che l'analisi dell'ordinarietà dell'attività svolta deve farsi con riguardo alla prassi del settore considerato, prendendo a modello le operazioni tipicamente svolte dalla generalità degli operatori dello stesso settore. Sebbene l'intermediazione nel leasing di container sia un'attività altamente specializzata, fu comunque ritenuto che essa rientrasse nell'ordinaria attività di un intermediario del trasporto marittimo, e quindi fu esclusa la sussistenza di una stabile organizzazione²⁷.

NOTE

¹⁷ In modo più preciso si dovrebbe parlare di "circonvenzione fiscale" (*tax circumvention*) o di principio di prevalenza della sostanza sulla forma: cfr. K. Vogel, *On double taxation conventions*, terza ed., Londra, 1997, 332.

¹⁸ Cfr. *Commentario*, sub art. 5, § 34.

¹⁹ *Commentario*, sub art. 5, § 35.

²⁰ Cfr. *Commentario*, sub art. 5, § 37.

²¹ Cfr. *Commentario*, sub art. 5, § 38.

²² Cfr. *Commentario*, sub art. 5, § 41.

²³ Cfr. *American Wheelabrator & Equipment Corporation versus M.N.R.* [1951] 51 D.T.C. 285.

²⁴ [1975] 4 S.A. 518 (A.D.).

²⁵ Cfr. Case 23/93 [1993] 93 A.T.C. 288 (*Administrative Appeals Tribunal*).

ive Appeals Tribunal).

²⁶ Cfr. Rev. Ruling 76-322, 1976-2 C.B. 488 e Letter Ruling 83-18-10 discusso in [1993] *International Tax Journal* 456.

²⁷ Cfr. *Bundesfinanzhof*, 23 settembre 1983, III R 76/81, in [1984] *BStBl.*, II, 94, commentata in *European Taxation*, 1984, 301.

In Gran Bretagna, una non recente, ma fondamentale sentenza ha chiarito il concetto di commissionario generale ai fini convenzionali (*general commission agent*), verosimilmente influenzando lo stesso concetto successivamente ripreso in sede Ocse²⁸. Nel caso *Fleming v. London Produce Company*, il giudice Megarry ha affermato che il *general commission agent* ha caratteristiche simili al *broker*: entrambi operano su commissione, e il *broker*, come il commissionario generale, è disposto a lavorare per la clientela più disparata, non limitando la sua attività ad un solo preponente o ad un numero ristretto di essi²⁹.

I modelli ONU e U.S.A. di convenzione

Il modello Onu di convenzione fiscale fra i paesi sviluppati e i paesi in via di sviluppo, del 1980 e tuttora vigente, all'art. 5, § 5 e 6, contiene disposizioni sostanzialmente analoghe a quelle del modello Ocse, salvo due ulteriori importanti regole, oltre ad una specifica regolamentazione in tema di imprese di assicurazioni, che non verrà affrontata in questa sede.

Con riguardo all'agente dipendente, la stabile organizzazione personale non si configura soltanto allorché costui disponga del potere di concludere contratti a nome dell'impresa, come è previsto nel modello Ocse, ma anche laddove l'agente dipendente, pur non avendo tale potere, mantenga abitualmente nello Stato uno *stock* di merci da cui regolarmente attinga per effettuare le consegne alla clientela per conto dell'impresa estera.

Relativamente all'agente indipendente, viene precisato che, con riguardo ai requisiti sopra visti dell'indipendenza e dell'esercizio delle operazioni nell'ambito della sua ordinaria attività, quando le attività dell'agente sono totalmente o quasi totalmente relative ad operazioni svolte per conto dell'impresa estera, questo non si considera più agente indipendente, dando così luogo, in presenza del potere di rappresentanza o della disponibilità di merci ai fini di consegna, e fatte salve le attività preparatorie o ausiliarie, ad una stabile organizzazione personale.

Il modello U.S.A. di convenzione in materia di imposta sul reddito, nella versione vigente del 1996, è invece, per quanto qui interessa, sostanzialmente conforme al modello Ocse.

Conclusioni

Come si è potuto rilevare, il "cuore" della stabile organizzazione personale consiste nella presenza sul territorio di un soggetto che operi per l'impresa estera, in modo abituale, con poteri di rappresentanza o equivalenti poteri che siano in grado, secondo il sistema giuridico del paese in cui svolge la sua attività, di vincolare giuridicamente l'impresa stessa. L'esercizio di tali poteri deve riguardare operazioni d'impresa che non abbiano carattere preparatorio o ausiliario.

La stabile organizzazione personale si configura soltanto allorché manchi una stabile organizzazione materiale. Allorché sia accertata la presenza di una stabile organizzazione personale, ad essa potranno essere imputati soltanto i redditi realizzati dall'impresa estera che siano attribuibili a detta stabile organizzazione, a norma dell'art. 7, § 1, del modello Ocse. Di conseguenza, saranno attribuibili alla stabile organizzazione personale quelle operazioni realizzate dall'agente dipendente, con esclusione, evidentemente, di tutte le altre operazioni realizzate sul territorio direttamente dall'impresa estera, ossia al di fuori della stabile organizzazione.

L'inclusione nel concetto di impresa a fini convenzionali delle attività professionali e di lavoro autonomo in genere apre non poche problematiche, che non possono essere affrontate in questa sede. Basti qui dire che molte espressioni convenzionali - come il concetto di merce, o di agente, o di attività preparatoria o ausiliaria - dovranno essere opportunamente rimate e ridefinite, soprattutto ad opera della dottrina, al fine di evitare che l'applicazione di una disposizione scritta per le imprese (nel senso civilistico italiano) al mondo delle professioni determini ingiustificate disparità di trattamento tra le prime ed i professionisti.

Occorre infatti sottolineare, conclusivamente e in connessione con l'oggetto di questo studio, che prima dell'abrogazione dell'art. 14, il concetto di base fissa, applicabile ai professionisti, aveva valenza meramente materiale, mentre oggi, nei confronti di questi, è in astratto configurabile anche la stabile organizzazione personale, la cui definizione in concreto, a tali fini, appare tutt'altro che agevole.

NOTE

²⁸ Cfr. P. Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Londra, 1994, 152 e ss..

²⁹ [1968] 44 T.C. 582.