

Modello OCSE: gli agenti dipendenti della stabile organizzazione personale

di Piergiorgio Valente (*)

L'adempimento

La stabile organizzazione rappresenta il criterio - pressoché universalmente accolto - per l'imposizione di un'attività economica svolta da un soggetto in un Paese diverso da quello di residenza della casa-madre.

Riveste, quindi, notevole importanza l'identificazione dei requisiti in presenza dei quali un'entità, presente su un dato Stato, possa qualificarsi quale stabile organizzazione di un soggetto giuridico con sede in un altro Stato. Tale entità, allorquando si configuri quale agente che non gode di uno *status* indipendente ed abitualmente esercita il potere di concludere contratti in nome della casa-madre, costituisce "stabile organizzazione personale" ("agente dipendente") di quest'ultima.

La stabile organizzazione personale

L'*agent clause* ("stabile organizzazione personale") è contenuta nei paragrafi 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE, i quali distinguono tra agenti dipendenti e agenti indipendenti.

Il T.U.I.R. recepisce la distinzione tra "stabile organizzazione materiale" e "stabile organizzazione personale" delineata nell'art. 5 del Modello OCSE e prevede (nei commi 6 e 7 dell'art. 162) l'*agent clause*, disciplinando altresì il ruolo degli agenti dipendenti e degli agenti indipendenti¹.

Gli agenti dipendenti: disciplina interna e convenzionale

Ai sensi del paragrafo 5 dell'art. 5 del Modello OCSE:

"(..) quando una persona - diversa da un agente che goda di uno status indipendente (...) - agisce per conto di un'impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato (...) il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una «stabile organizzazione» in detto Stato (...)".

Analogamente, ai sensi del comma 6 dell'art. 162 del T.U.I.R.:

"(..) costituisce una stabile organizzazione dell'impresa (...) il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni".

La presenza di un **agente dipendente** costituisce **stabile organizzazione se**:

- 1) l'agente opera per conto dell'impresa estera. L'agente può essere una persona fisica ovvero una persona giuridica;
- 2) l'agente dispone di poteri che gli permettono di concludere, nello Stato estero, contratti in nome dell'impresa e di cui ne faccia abitualmente uso. Il potere di concludere contratti deve riguardare l'**attività propria dell'impresa**²; è irrilevante, infatti, che l'agente abbia il potere di assumere

(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners

Note:

- 1 Per approfondimenti sulla stabile organizzazione nella normativa interna e convenzionale cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", Milano, IPSOA, VI ediz. 2012; Valente P., "Manuale di Governance Fiscale", Milano, IPSOA, 2011, p. 877 ss.. Per approfondimenti sulla stabile organizzazione nel Modello OCSE e, in particolare, sulle modifiche all'art. 5 apportate dalla versione 2008, cfr. Valente P., *Modifiche agli artt. 1-5 del modello e al Commentario*, in *Il fisco*, n. 32/2008, p. 5782 ss.
- 2 Cfr. il paragrafo 33 del Commentario OCSE. Per approfondimenti, cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", op. cit..

Convenzioni contro le doppie imposizioni

dipendenti per l'impresa al fine di garantirsi un supporto nello svolgimento dell'attività, ovvero che sia autorizzato a stipulare, in nome dell'impresa, contratti riguardanti esclusivamente operazioni interne. Inoltre, il potere di concludere contratti deve essere esercitato **in modo continuativo** nell'altro Stato; quest'ultima circostanza deve essere valutata sulla base delle condizioni fattuali e della realtà commerciale propria dell'impresa. L'agente, il quale dispone del potere di negoziare gli elementi e i dettagli di un contratto in modo vincolante per l'impresa, può ritenersi di aver esercitato siffatto potere "in tale Stato", anche nel caso in cui il contratto sia firmato da un'altra persona nello Stato in cui l'impresa è situata³. L'autorità di concludere contratti deve essere inerente all'attività commerciale propria dell'impresa. La medesima autorità esercitata per l'acquisto di materiale o di beni per l'impresa o per l'assunzione di dipendenti non rientra nell'ambito della nozione di "stabile organizzazione personale" ("agente dipendente");

- 3) l'agente svolge **attività diverse** da quelle rientranti tra le ipotesi di esclusione di cui al paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello OCSE, vale a dire, differenti da quelle che hanno **carattere preparatorio o ausiliario**.

Rispetto alla previsione dell'art. 5 del Modello OCSE, il disposto del comma 6 dell'art. 162 del T.U.I.R. prevede che costituisce stabile organizzazione personale ("agente dipendente") il soggetto che nel territorio dello Stato conclude, in nome dell'impresa, contratti diversi da quelli di acquisto di beni⁴.

L'utilizzo in Italia di mandatari con rappresentanza ex art. 1704 c.c. o di agenti con poteri di rappresentanza ex art. 1745 c.c. dovrebbe integrare, in virtù del **potere di rappresentanza** ad essi conferito, la presenza di una stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente.

Risulta inoltre importante notare che la norma nazionale non effettua **nessuna espressa esclusione** con riferimento alle eventuali attività preparatorie ed ausiliarie dagli stessi agenti svolte, mentre il Modello OCSE prevede esplicitamente che tali attività possano escludere la sussistenza di una stabile organizzazione: "*unless the activities of such person are limi-*

ted to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph".

Sul punto, si può ritenere che qualora le attività preparatorie ed ausiliarie non diano vita a quell'esercizio di attività richiesta dal comma 1 dell'art. 162 del T.U.I.R. (in virtù del quale "(l)'espressione stabile organizzazione designa una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato") le stesse non rilevano neppure per la normativa domestica. Alla luce del paragrafo 5 dell'art. 5 del Modello OCSE, gli elementi che devono essere valutati ai fini della configurabilità di una stabile organizzazione personale ("agente dipendente") possono essere così sintetizzati:

- **titolarità ed esercizio abituale di poteri di rappresentanza**: la sussistenza dei poteri di rappresentanza deve essere valutata non solo sul piano formale, ma anche sul piano sostanziale. Si può ritenere che un soggetto che sia autorizzato a negoziare tutti gli elementi di un contratto in modo vincolante per l'impresa estera abbia il potere di concluderlo anche qualora il contratto sia formalmente sottoscritto da un altro soggetto dello Stato di residenza dell'impresa estera⁵;

Note:

3 Con l'espressione "in modo vincolante" si intende la sostanziale, e non formale, capacità dell'agente di negoziare con il cliente tutte le parti del contratto senza lasciare all'impresa estera alcun ruolo attivo di rilievo e la capacità di sottrarsi agli accordi presi. Risulta, quindi, irrilevante la circostanza che, da un mero punto di vista formale, il contratto venga negoziato dall'agente e poi sia ufficialmente firmato presso gli uffici dell'impresa. È buona prassi verificare se, lungo un congruo periodo temporale, l'impresa estera abbia sempre pedissequamente accettato tutte le proposte formulate dall'agente o se, talvolta, siano state rifiutate o modificate. Nel primo caso sarà più facile argomentare circa la capacità dell'agente di vincolare l'impresa estera, mentre nella seconda ipotesi sarà plausibile dimostrare che l'agente opera nell'ambito del proprio mandato e non vincola il preponente.

4 Per approfondimenti, cfr. Valente P., *Manuale di Governance Fiscale*, op. cit., p. 877 ss.

5 Il paragrafo 32.1 del Commentario OCSE chiarisce sul punto che l'assenza di un coinvolgimento da parte del preponente nelle transazioni può essere indicativa della concessione all'agente dell'autorità di concludere contratti. Ad esempio, si può ritenere che l'agente disponga dell'autorità di concludere contratti qualora richieda e riceva gli ordini e li invii direttamente ad un magazzino dal quale i beni sono consegnati, ovvero laddove l'impresa estera approvi abitualmente le transazioni.

- **il potere di concludere contratti deve essere esercitato in modo ripetuto ed abituale.** Per valutare il requisito dell'*habitual exercise test*, l'ampiezza e la frequenza con cui l'agente esercita il proprio potere deve essere analizzata in relazione alla natura dei contratti e all'attività del preponente. Si rileva altresì che il potere di concludere contratti deve attenere all'attività propria dell'impresa estera non rilevando, invece, il potere di concludere contratti relativi ad operazioni interne (ad es., l'assunzione di dipendenti).

Gli agenti dipendenti: la figura del distributore

Il distributore si obbliga contrattualmente, nei confronti di un altro soggetto, a rivendere, su un dato territorio, i prodotti forniti da quest'ultimo. Il **contratto di distribuzione** normalmente disciplina il prezzo di acquisto dei prodotti, l'esclusiva a favore del distributore, i quantitativi minimi, l'obbligo di redigere previsioni periodiche di vendita (cd. "*forecast*"), l'obbligo di *reporting*, ecc.⁶In determinate circostanze, il distributore può configurarsi quale stabile organizzazione personale ("agente dipendente"), in un dato Stato, di un soggetto (cd. "*tradens*") residente in un altro Paese⁷.

Al fine di individuare se il distributore costituisce "agente dipendente" del *tradens* è, in primo luogo, necessario verificarne lo *status* alla luce di:

- livello di dettaglio del controllo esercitato da parte del *tradens*;
- imputazione del rischio imprenditoriale;
- ampiezza dell'attività svolta dal distributore;
- obbligo del distributore di fornire informazioni al *tradens*;
- carattere pluri o mono-mandatario del distributore.

Con riferimento ai primi due fattori, il Commentario OCSE precisa che l'indipendenza di un soggetto nei confronti dell'impresa che esso rappresenta è in funzione dell'estensione degli obblighi dallo stesso assunti nei confronti dell'impresa.

Il criterio dell'**ampiezza dell'attività esercitata** è specificamente trattato al paragrafo 38.4 del Commentario OCSE all'art. 5 del Modello OCSE, dove si precisa che eventuali limiti alle attività svolte dall'agente si riflettono sull'estensione dei relativi poteri. Tuttavia, tali limiti non sono decisivi ai fini del-

la individuazione dello *status* di dipendente, bensì vanno valutati in relazione alla misura della libertà dell'agente di svolgere la sua attività per conto del committente, nei limiti dei poteri conferitigli contrattualmente.

La previsione, a livello contrattuale, dell'obbligo del distributore di fornire al *tradens* informazioni per questo rilevanti in merito all'attività svolta, potrebbe non essere sufficiente per stabilire lo *status* di dipendente del distributore medesimo, a meno che le informazioni non siano fornite nel contesto della **richiesta di approvazione** in merito alle **modalità di conduzione dell'attività**⁸.

Altro fattore determinante per la verifica dello *status* di "agente dipendente" del distributore è la sua configurazione quale soggetto pluri o mono-mandatario. In linea generale, si rileva che lo *status* dipendente sussiste se le attività del distributore sono esercitate **integralmente** (o pressoché integralmente) per conto di un unico *tradens* (distributore cd. "mono-mandatario")⁹.

In conclusione, lo *status* di indipendenza del distributore è fattore essenziale affinché lo stesso non si configuri quale stabile organizzazione personale ("agente dipendente") del *tradens*. Tale *status* è di norma escluso - e, pertanto, il distributore è da considerarsi quale "agente dipendente" - in presenza di circostanze quali:

- 1) un controllo invasivo esercitato da parte del *tradens*;

Note:

6 Per approfondimenti in merito al contenuto del contratto di distribuzione cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, IPSOA, 2009, p. 1313 ss..

7 La questione riguarda, in particolare, il cd. "*limited function/risk distributor*" (cfr. Prescott-Haar L., Nannestad A., *Dealing with the Sales Offices - Transfer Pricing Tools*, Institute of Chartered Accountants of New Zealand 2003 Tax Conference).

8 Se le informazioni, al contrario, hanno come scopo quello di assicurare la regolare esecuzione del contratto di distribuzione e il mantenimento di buone relazioni tra distributore e *tradens* non si configura alcun nesso di dipendenza. Cfr. il paragrafo 38.5 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

9 Il paragrafo 38.6 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE precisa che, tuttavia, ciò non è di per sé determinante. Infatti, tutte le circostanze devono essere prese in considerazione, al fine di stabilire se l'attività viene esercitata autonomamente, sopportandone i rischi e ricevendo una remunerazione proporzionata al livello di esperienza e competenza. Per approfondimenti, cfr. Valente P., "*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*", op. cit..

Convenzioni contro le doppie imposizioni

- 2) l'assenza di rischio imprenditoriale a carico del distributore;
- 3) un incisivo obbligo di informativa a favore del *tradens*;
- 4) il carattere mono-mandatario del distributore¹⁰.

Gli agenti indipendenti

Secondo il paragrafo 6 dell'art. 5 del Modello OCSE:

“non si considera che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno Stato contraente per il solo fatto che essa esercita in detto Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività”.

Il comma 7 dell'art. 162 del TUIR prevede, con una disposizione del tutto simile, che:

“Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività”.

Pertanto, non si può ritenere che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno Stato diverso da quello in cui è localizzata, quando esercita, in tale ultimo Stato, la propria attività mediante un mediatore, un commissionario generale o ogni altro intermediario, dotati di uno *status* indipendente. Ciò vale, tuttavia, purché i medesimi soggetti agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

In relazione allo *status* di indipendenza, il Commentario al Modello OCSE individua alcuni criteri di riferimento:

- l'indipendenza giuridica ed economica¹¹;
- la natura e l'estensione degli obblighi cui deve sottostare l'agente, nonché le istruzioni impartite e il controllo esercitato dall'impresa¹²;
- il rischio imprenditoriale, il quale deve incomberare sull'agente e non sull'impresa. Lo *status* indipendente è condizione necessaria, ma non sufficiente alla non configurabilità della stabile organizzazione. Infatti, un agente indipendente può rientrare nella definizione generale di stabile organizzazione, quale sede fissa di affari in cui l'impresa esercita la sua attività, ma potrebbe non ri-

spettare il requisito dello svolgimento di un'attività ordinaria¹³.

La stabile organizzazione materiale: cenni

L'art. 5, paragrafo 1, del Modello OCSE, definisce stabile organizzazione una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato. L'art. 162 del T.U.I.R. prevede una disposizione del tutto analoga:

“1. (...) l'espressione stabile organizzazione designa una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato (...)”.

La definizione include anche l'articolazione esemplificativa delle *positive* e *negative lists*. La *positive list* comprende, in particolare, una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, una cava o un altro luogo di estrazione di risorse naturali, un cantiere di costruzione o di montaggio, la cui durata oltrepassi i dodici mesi (paragrafo 3 dell'art. 5 del Modello OCSE).

Note:

10 Sulla figura del distributore quale “agente dipendente” cfr. Valente P., *Modello OCSE: il distributore quale stabile organizzazione personale*, in *Fiscaltà e Commercio Internazionale*, n. 2/2012, pag. 39.

11 Per quanto attiene all'indipendenza giuridica dell'agente, il Commentario OCSE precisa che il controllo che una società esercita su una sua consociata in quanto azionista non assume rilevanza, sebbene, come specificato al paragrafo 41, una controllata possa essere considerata un agente dipendente della sua controllante al verificarsi delle medesime condizioni poste in relazione a società non correlate (Commentario OCSE, *sub* art. 5, paragrafo 38.1). Per approfondimenti, cfr. Valente P., “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, op. cit..

12 Un agente indipendente è tipicamente responsabile nei confronti del preponente per i risultati della sua attività, ma non è soggetto a controllo con riferimento alle modalità con cui l'attività viene svolta: non sarà, pertanto, soggetto a istruzioni dettagliate da parte del preponente in relazione alla gestione dell'attività. La circostanza che il preponente faccia affidamento sulle competenze e l'esperienza dell'agente è elemento che dimostra l'indipendenza di quest'ultimo.

Il riferimento alle “*detailed instructions*” va inteso avendo riguardo ad un determinato contesto. Istruzioni o specifiche operative sono connaturate ad ogni prestazione di servizi e non sono, di per se stesse, sufficienti ad integrare il presupposto della dipendenza (cfr. il Commentario OCSE all'art. 5, paragrafo 38.3). Per approfondimenti, cfr. Valente P., “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, op. cit..

13 Cfr. il Commentario OCSE all'art. 5, paragrafo 38. Per approfondimenti, cfr. Valente P., “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, op. cit..

Convenzioni contro le doppie imposizioni

Ai fini dell'identificazione di una stabile organizzazione materiale, è necessario che i seguenti criteri siano soddisfatti:

- sede di affari;
- fissità della struttura;
- diritto all'uso della sede di affari;
- svolgimento dell'attività economica;
- il criterio temporale.

Il criterio della “sede di affari” prevede la verifica della presenza di una sede intesa in senso fisico, utile e strumentale allo svolgimento dell'attività economica. Essa richiede la sussistenza (a qualsiasi titolo) di locali, immobili o macchinari, impianti e attrezzature varie per lo svolgimento dell'attività d'impresa¹⁴. Una sede di affari è configurabile anche nel caso in cui non vi siano locali a disposizione per lo svolgimento di un'attività imprenditoriale, ma l'impresa disponga solamente di un **certo spazio**¹⁵. Tale requisito è soddisfatto qualora la sede sia a disposizione dell'impresa estera (“*power of disposition test*” o “*right of use test*”), mentre non rileva il titolo in base al quale l'impresa ne abbia la disponibilità.

La caratteristica della fissità della sede di affari va considerata con riferimento sia all'elemento temporale sia all'elemento spaziale¹⁶.

Dal punto di vista temporale, è necessaria la sussistenza di un **elemento soggettivo** (la volontà di costituire una sede permanente, indipendentemente dall'effettiva durata della stessa) oppure di un elemento oggettivo (l'effettiva permanenza)¹⁷.

Con riguardo al requisito della fissità dal **punto di vista spaziale**, si deve ritenere che sussista un'unica sede di affari allorché, alla luce dell'attività svolta dall'impresa, sia identificabile un determinato spazio che possa considerarsi “unico”, sia sotto il profilo geografico che da un punto di vista economico/funzionale, malgrado l'attività di affari venga svolta in più luoghi¹⁸.

L'esercizio dell'attività imprenditoriale richiede il contestuale soddisfacimento dei seguenti requisiti:

- la qualificazione dell'attività svolta dalla sede di affari come attività economica;
- la natura dell'attività svolta per il tramite della sede di affari deve potersi qualificare come **essenziale e significativa** rispetto all'attività commerciale¹⁹ svolta dall'impresa nel suo insieme;

- il collegamento diretto dell'attività svolta nello Stato con la sede di affari (la stessa deve essere svolta per il tramite della sede di affari)²⁰.

Infine, le attività indicate nella *negative list* di cui al paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello OCSE non costituiscono stabile organizzazione neppure in presenza di una sede fissa di affari di cui al paragrafo 1, in quanto i servizi svolti per il tramite della sede di affari sono **economicamente “distanti”** (*i.e.*, hanno carattere meramente preparatorio o ausiliario) dalla fase in cui si formano i profitti dell'impresa²¹. Tale lista non deve essere considerata esaustiva.

Note:

14 Cfr. il paragrafo 2 del Commentario OCSE al paragrafo 1 dell'art. 5.

15 Il Commentario OCSE all'art. 5 precisa che una sede di affari può essere rappresentata da uno spazio in un mercato ovvero da aree impiegate dall'impresa in via permanente in un deposito doganale o, ancora, nella sede di un'altra impresa.

16 Cfr. Valente P., “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, op. cit..

17 Qualora la sede di affari sia costituita per uno scopo non qualificabile come temporaneo, la stessa può essere considerata stabile organizzazione, anche se, di fatto, è esistita per un limitato periodo di tempo, a causa della particolare natura dell'attività o di particolari vicende del contribuente (es. la morte dello stesso) o dell'attività (es. fallimento o cattiva gestione dell'impresa). Se una sede di affari, sorta allo scopo di svolgere un'attività di carattere temporaneo, viene mantenuta per un periodo tale da non poter essere considerato transitorio, la stessa diverrà sede fissa e, conseguentemente, stabile organizzazione *ab origine*.

18 Il paragrafo 4.1 del Commentario OCSE all'art. 5 prevede che il semplice fatto che un'impresa abbia un determinato spazio a propria disposizione e lo utilizzi per le sue attività d'impresa è sufficiente per l'individuazione di una sede di affari. Non risulta, perciò, indispensabile alcun titolo giuridico formale per l'utilizzazione di tale spazio. Cfr. Valente P., “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, op. cit..

19 Il paragrafo 24 del Commentario OCSE all'art. 5 prevede che il criterio per l'individuazione delle attività a carattere preparatorio o ausiliario consiste nell'analizzare se le attività svolte dalla sede fissa di affari costituiscono, per se stesse, parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa considerata unitariamente.

20 All'espressione “per mezzo della quale” deve attribuirsi un significato molto ampio al fine di consentirne l'applicazione a ogni situazione in cui le attività d'impresa sono esercitate in un determinato luogo a disposizione dell'impresa a tal fine. Cfr. Valente P., “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, op. cit..

21 Il paragrafo 23 del Commentario OCSE all'art. 5 prevede che sebbene tale sede di affari possa effettivamente contribuire alla produttività dell'impresa, tuttavia, i servizi da essa forniti sono così “*remoti*” rispetto all'effettiva realizzazione degli utili che risulta difficile attribuire una parte qualsiasi degli utili a tale sede fissa di affari. Cfr. Valente P., “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, op. cit..