

La trappola fiscale

Un'interpretazione estensiva della Corte di Cassazione italiana potrebbe provocare seri problemi fiscali alle imprese estere operanti in Italia.

La nozione di stabile organizzazione è probabilmente la più controversa e dibattuta a livello mondiale dalla dottrina, dalle amministrazioni finanziarie e dai tribunali fiscali. D'altronde le implicazioni pratiche sono notevoli.

In breve, un'impresa di uno Stato A (che supporremo essere la Svizzera nella fattispecie esaminata) può stabilire la sua presenza in uno Stato B (Italia) sostanzialmente in due modi: creando una società figlia della casa madre oppure con una stabile organizzazione materiale e personale.

Mentre nel primo caso si applica in Italia la tassazione mondiale dei redditi prodotti dalla società figlia italiana (quindi sia in Italia che all'estero), nel secondo caso sono tassati solo i redditi prodotti territorialmente, con implicazioni di bilancio notevoli.

La nozione di stabile organizzazione è circoscritta (poiché non si può parlare di una vera e propria definizione) dall'articolo 5 del Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (Ocse) che parla di una "sede fissa d'affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività".

Essendo la terminologia utilizzata alquanto ambigua, nello stesso articolo, al secondo comma, vengono elencate poi una serie di casistiche positive:

- una sede di direzione;
- una succursale;
- un ufficio;
- un laboratorio;
- una miniera;
- una cava;
- un cantiere di costruzione o di montaggio superiore ai 12 mesi.

Fra i casi in cui non abbiamo una stabile organizzazione, ma solo una pre-

senza dell'impresa, ci sono l'utilizzo dell'installazione di cui sopra per lo stoccaggio di merci, l'acquisizione di informazioni tecniche e commerciali, le attività ausiliarie o una combinazione di queste.

Esiste poi l'ipotesi di un agente che operi in maniera completamente indipendente dalla casa madre, ma che abbia però il potere di negoziare e firmare contratti e accordi vincolanti in nome della stessa.

“ La scelta di centralizzare tutta la contrattualistica e il processo decisionale e negoziale nel Paese di localizzazione della casa madre è sicuramente una strategia fiscale vincente, che permetterebbe di non incorrere nelle pretese tributarie italiane, totalmente ingiustificate a nostro parere ”

Questo potere deve concernere l'attività propria dell'impresa e deve essere esercitato in maniera abituale e continuativa.

Ai sensi del Modello di convenzione Ocse, convalidato poi dalla giurisprudenza, si ha una stabile organizzazione se sussiste uno solo dei seguenti re-



Giancarlo Cervino, direttore del Centre for International Fiscal Studies di Lugano
www.cinfis.com

quisiti:

- quello oggettivo (esistenza di un'organizzazione produttiva), o
- quello soggettivo (esistenza di almeno un individuo che abbia poteri di conclusioni di contratti in favore dell'impresa).

Su questo primo punto la Corte di cassazione italiana è intervenuta in una recentissima sentenza (n. 8488 del 9 aprile 2010) a ribadire ulteriormente come basti la presenza di solo uno dei requisiti per la configurazione della stabile organizzazione e non di entrambi.

Ci preme precisare che la sentenza in oggetto riguarda soltanto le imposte dirette e non già l'Imposta sul valore aggiunto (Iva) che, invece, ai sensi della normativa dell'Unione europea (art. 9, n. 1 della Sesta direttiva n. 77/388/Cee del 17 maggio 1977), richiede la presenza di un "centro di attività stabile", munito quindi del requisito oggettivo e di quello soggettivo, per determinare il luogo di prestazione di servizi.

Nel caso in esame, la società svizzera non aveva soddisfatto il requisito oggettivo, poiché la presenza sul territorio italiano dell'impresa era limitato a soli 200 giorni contro i 365 previsti dalla Convenzione contro le doppie imposizioni italo-elvetica attualmente in vigore (ricordiamo che alcune convenzioni prevedono periodi più brevi).

Restava quindi da determinare la sussistenza del requisito soggettivo. Nello specifico, la società elvetica aveva incaricato sul territorio italiano un agente che potremmo definire 'passacarte', e cioè un professionista che non aveva alcun potere decisionale nella contrattazione essendo tenuto a rispettare rigidamente i vincoli imposti dalla casa madre. Egli poteva soltanto rappresentare e concludere i contratti senza alcun potere decisorio.

In questo caso, il Commentario Ocse al Modello di convenzione summenzionata, che costituisce una sorta di guida interpretativa della medesima che non ha però una forza giuridica vincolante per gli Stati, prevede all'articolo 5, punto 33, della versione rivista nel 2005, che "(omissis) il solo fatto, comunque, che una persona abbia presenziato o anche partecipato ai negoziati in uno Stato fra l'impresa ed il cliente non sarà sufficiente, di per se stesso, a concludere che la persona ha esercitato in quello Stato, un potere autoritario di concludere contratti in nome dell'impresa (omissis)" - libera traduzione dell'autore.

Questa chiave interpretativa è senz'altro condivisibile (come lo è del resto da una buona parte della dottrina) poiché serve proprio ad evitare che il ruolo di mero 'passacarte' si trasformi in una stabile organizzazione.

Devono quindi sussistere entrambi i requisiti di rappresentanza e di potere decisionale effettivo nella contrattazione svincolato da direttive precise della casa madre.

La Corte di cassazione, nella sentenza summenzionata, non ha accolto questa tesi interpretativa sostenendo che l'ipotesi di partecipazione fisica ai negoziati senza poteri di rappresentanza e quella del potere di effettiva rappresentanza devono considerarsi alternative e non concomitanti per la determinazione della sussistenza della stabile organizzazione con conseguenti implicazioni fiscali.

È sufficiente quindi il mero potere di rappresentanza dell'agente non indipendente che abbia un 'potere di firma' dei contratti senza un potere autonomo in ordine al contenuto degli stessi attribuito dalla società.

Il tutto è stato motivato dal fatto che il Governo italiano ha introdotto un'os-

servazione al paragrafo 45.10 del Commentario sopra citato, secondo cui, nell'interpretazione del Modello di convenzione, l'Italia non può in ogni caso disattendere quella data dei propri giudici nazionali, e che comunque, anche nell'ottica della modifica apportata nel 2005, resta la nozione di "stabile organizzazione personale" in senso formale prevista dal Modello (e non già dal Commentario rivisto) di convenzione.

Questa nozione è quella fatta propria dalla Corte di cassazione già in una precedente sentenza (n. 17206 del 28 luglio 2006) in cui era stata ribadita la natura di mera "raccomandazione diretta ai Paesi aderenti all'Ocse" del Commentario al modello di Convenzione. Veniamo adesso a considerare le implicazioni pratiche per i contribuenti e le società estere (nello specifico elvetiche) di tale sentenza.

Il fatto che un agente non indipendente munito di poteri di mera rappresentanza e non decisorio presente nel territorio dello Stato ospite configuri la presenza di una stabile organizzazione con precisi obblighi dichiarativi e d'imposta (che se vengono disattesi pongono chiaramente l'impresa estera nella non comoda posizione di evasore totale) deve far riflettere sulla strutturazione delle presenza effettiva sul territorio di colui che rappresenti amministrativamente l'impresa, soprattutto in assenza di una stabile organizzazione oggettiva (un'organizzazione produttiva, per esempio un cantiere delle durata inferiore ai dodici mesi nello specifico).

La scelta, sicuramente scomoda, di centralizzare tutta la contrattualistica e il processo decisorio e negoziale nel Paese di localizzazione della casa madre (nel caso in esame appunto la Svizzera, quindi neanche tanto geograficamente scomoda) è sicuramente una strategia fiscale vincente, che permetterebbe di non incorrere nelle pretese tributarie italiane, totalmente ingiustificate a nostro parere.

Condividiamo appieno, infatti, l'orientamento modificato nel 2005 dall'Ocse del Commentario sopra citato, che coglie meglio le esigenze operative delle imprese moderne nei normali processi negoziali transfrontalieri.

LA POTENZA DELL'ENERGIA PER IL VOSTRO PORTAFOGLIO.

Julius Baer Energy Transition Fund

Swiss & Global

Asset Management SA

Telefono +41 58 426 62 36

funds@swissglobal-am.com

www.jbfundnet.com

The exclusive manager of
Julius Baer Funds.

A member of the GAM group.

Julius Bär Funds

