

Operatori svizzeri: rischio di attrazione fiscale in Italia

Analisi dell'Ordinanza della Corte di Cassazione n. 31447 del 5 dicembre 2018



Arianna Bonaldo

Dottore commercialista e Revisore legale,
Stelva SA



Gianvirgilio Cugini

Avvocato,
Stelva SA

Sono sempre più frequenti i casi di ripresa fiscale e contestazione di stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti fiscalmente in Svizzera. Ci si interroga quindi sul valore della portata della normativa interna italiana rispetto alle previsioni di rango internazionale previste nella CDI in essere tra i due Paesi, nonché sulla valenza di indizi e presunzioni relative portate a sostegno delle riprese fiscali da parte dell'Agenzia delle Entrate.

I. Introduzione	283
II. La vicenda	283
III. I rapporti tra diritto interno e quello convenzionale	284
IV. Il concetto di base fissa e l'assimilazione alla stabile organizzazione	285
V. La posizione della Cassazione	285
VI. Conclusioni	286

I. Introduzione

Nell'ultimo periodo molti istituti di credito svizzero hanno ricevuto questionari di richiesta di informazioni da parte dell'Autorità fiscale italiana volti a verificare la presenza (fisica e non solo) di alcuni manager e consulenti finanziari operanti nel Bel Paese. Il recupero d'imposta oltreconfine intentato dall'Autorità passa dal rilievo formale della presenza di attività continuativa sul suolo italiano ovvero dalla presenza di una stabile organizzazione.

Il rischio di questo tipo di contestazioni da parte del Fisco italiano, non si limita al settore bancario, ma si estende a tutta la platea di professionisti e operatori svizzeri (gestori patrimoniali, fiduciari, ecc.) che erogano i propri servizi attraverso uffici e studi localizzati nel Bel Paese e che, a volte, esercitano l'attività incuranti delle peculiarità delle normative locali.

Di rilievo sull'argomento è il recente contributo della Corte di Cassazione italiana che, con l'Ordinanza n. 31447 del 5

dicembre 2018, ha rigettato il ricorso di un professionista svizzero che, in applicazione delle regole convenzionali, richiedeva il riconoscimento della competenza impositiva dello Stato svizzero sui compensi percepiti per il servizio offerto ad una società italiana, considerati invece dalla Suprema Corte come redditi prodotti ed imponibili in Italia data la presenza di forti elementi di attrazione.

Apparentemente la Suprema Corte sembra con tale giudizio disattendere le previsioni della normativa convenzionale, ma è necessario un esame più approfondito della legislazione e prassi di riferimento per provare a fornire una lettura completa della casistica.

II. La vicenda

Un architetto, residente in Svizzera, nell'esercizio 2003 svolgeva prestazioni professionali a favore di una società italiana, la quale sul compenso erogato applicava una ritenuta del 30% ex art. 25 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973, nel rispetto delle previsioni dell'art. 14 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera (CDI CH-ITA; RS 0.672.945.411) che prevede, in mancanza di una stabile organizzazione, la potestà impositiva dello Stato di residenza del soggetto prestatore.

L'Agenzia delle Entrate, ritenendo tale posta reddituale di competenza impositiva dello Stato italiano, notificava al professionista un avviso di accertamento, riscontrando la presenza di elementi e indizi sostanziali sulla fonte italiana del reddito. Nello specifico:

- titolarità di una partita IVA italiana;
- presenza di un immobile adibito a studio professionale in una città italiana;
- presentazione del Modello Unico 2004 (redditi 2003) in cui il professionista aveva dichiarato lo svolgimento di attività professionale generata in Italia (quadro RE, compilato in riferimento ad altra attività esercitata, senza però ricomprendere il compenso erogato oggetto d'esame dell'Agenzia).

Tali fatti erano per l'Amministrazione finanziaria sintomatici della produzione di un reddito in territorio italiano da parte del professionista e, pertanto, avrebbero dovuto essere oggetto di imposizione fiscale locale. L'Agenzia delle Entrate contestava, infatti, la presenza di una "base fissa" in Italia, situazione che non permetteva l'integrarsi dei requisiti per l'applicazione dell'imposizione nello Stato della residenza prevista dall'art. 14 CDI CH-ITA.

Il contribuente, diversamente, affermava di aver svolto la propria professione esclusivamente in territorio elvetico e sosteneva l'assenza di una sede fissa in Italia, motivo per cui proponeva ricorso avverso l'accertamento, domandandone l'annullamento.

Seguivano i rigetti delle argomentazioni del contribuente da parte delle corti di merito per cui il mantenimento della partita IVA italiana costituiva una presunzione semplice, ma grave, precisa e concordante, dell'esistenza di una base fissa in Italia per l'esercizio della professione, condizione avvalorata anche dal fatto che, nell'anno d'imposta in contestazione, il ricorrente avesse dichiarato un compenso da attività di lavoro autonomo svolta in Italia per conto di una impresa italiana.

III. I rapporti tra diritto interno e quello convenzionale

La legislazione nazionale italiana, in riferimento al trattamento impositivo delle prestazioni di lavoratori autonomi non residenti, prevede l'applicazione principale delle seguenti disposizioni normative:

- l'art. 3 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) che, nel determinare la base imponibile italiana, specifica che concorrono a formare reddito imponibile dei non residenti esclusivamente i redditi prodotti nel territorio dello Stato;
- l'art. 23, comma 1, lett. d, TUIR, secondo cui i redditi di lavoro autonomo, tra i quali rientrano anche quelli derivanti da attività artistiche dei non residenti, si considerano prodotti in Italia se le prestazioni da cui derivano sono realizzate nel territorio dello Stato;
- l'art. 25, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, in base al quale i compensi di lavoro autonomo corrisposti a soggetti non residenti, sono soggetti ad una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30% anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di impresa.

In linea di principio, l'attività di lavoro autonomo prestata da un non residente viene imposta in Italia con ritenuta alla fonte, ma tale ritenuta non si applica sui compensi percepiti per attività esercitata all'estero o corrisposti a stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Spetta al soggetto al quale siano rese prestazioni di lavoro autonomo operare, all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo d'imposta, a nulla rilevando la circostanza che il percipiente sia una persona fisica o un ente. La base imponibile su cui applicare la ritenuta è costituita dal compenso lordo, senza possibilità di far valere i costi sostenuti dal percipiente^[1]. Se la norma convenzionale applicabile

prevede, poi, la competenza esclusiva dello Stato di residenza del prestatore (senza sede fissa in Italia), quest'ultimo potrà richiedere il rimborso della ritenuta applicata^[2].

Diversamente, qualora il compenso venga erogato ad un professionista a cui viene riscontrata la presenza di base fissa in Italia (stabile organizzazione di un soggetto non residente) vi sarà imposizione analitica. La Risoluzione n. 154 dell'11 giugno 2009, ha in tal senso precisato che, ai sensi dell'art. 25 D.P.R. n. 600/1973, i compensi professionali corrisposti da clienti sostituiti d'imposta alla base fissa in Italia di un'associazione professionale estera sono assoggettati ad una ritenuta a titolo di acconto pari al 20%.

La disciplina interna degli articoli sopracitati, dev'essere poi coordinata con quella di fonte convenzionale, in quanto l'art. 75 D.P.R. n. 600/1973 dispone che "nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia". Inoltre anche l'art. 169 TUIR, in applicazione al principio del "favor rei", dispone espressamente che le previsioni del TUIR trovino esecuzione in deroga alla normativa di fonte internazionale solo qualora siano più favorevoli per il contribuente, confermando la prevalenza degli accordi internazionali in tutte le altre casistiche.

Il legislatore italiano ha previsto che solo qualora il reddito possa considerarsi prodotto in Italia in base alla normativa interna (imponibilità in base alla territorialità) e l'Italia sia dotata di potestà impositiva in base alle norme convenzionali stipulate con il Paese del prestatore (potestà positiva concorrente nel caso di presenza di stabile organizzazione) si farà luogo alla tassazione del reddito da parte dello Stato italiano della fonte.

La Cassazione, nell'analisi della casistica, è stata chiamata ad esprimersi proprio sull'applicabilità o meno dell'art. 23 comma 1, lett. d, TUIR^[3] (norma interna di localizzazione del reddito in Italia) in relazione all'art. 14 CDI CH-ITA, in quanto il professionista era privo di residenza fiscale in territorio italiano, ma attraverso una sede fissa in esso allocata vi produceva un reddito.

La norma convenzionale (art. 14 CDI CH-ITA) nello specifico prevede che "i redditi che un residente di uno Stato ritrae dall'esercizio di una libera professione o di altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale residente non disponga abitualmente nell'altro Stato di una base fissa per l'esercizio delle sue attività. Se egli dispone di tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato ma unicamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa [...]". In altre parole, le previsioni internazionali stabiliscono la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza del prestatore, tranne nel caso di presenza di "base fissa" in Italia di tale soggetto per cui è prevista la potestà impositiva concorrente dei due Paesi.

^[2] Esiste anche la possibilità di applicazione diretta del regime convenzionale con esenzione da ritenuta, se all'atto della percezione il prestatore produce una serie di documenti previsti e vistati dai competenti uffici fiscali.

^[3] Ai tempi della contestazione art. 20, comma 1, lett. d, TUIR.

^[1] Cfr. la Circolare ministeriale (C.M.) n. 20/E/1998.

Secondo il professionista ricorrente, le Commissioni interpellate (provinciale e regionale) avrebbero ritenuto applicabile solo la disciplina prevista a livello interno (art. 23 TUIR), escludendo erroneamente la convenzione internazionale considerata non estendibile ad un professionista con una base fissa d'affari in territorio italiano. Nel merito, il ricorrente asseriva di non aver esercitato la propria professione con l'ausilio di una base fissa, in quanto l'immobile sito in Italia, cui si riferiva il provvedimento attributivo della partita IVA, era locato a terzi nel periodo analizzato dall'Agenzia delle Entrate e la mobilia in esso contenuta era stata prelevata e trasferita in un magazzino.

In quel frangente, le Commissioni adite intendevano la base fissa come "un'accezione descrivente il puro e semplice oggettivo utilizzo di uno spazio stabilmente adibito all'esercizio in Italia dell'attività professionale" e ritenevano spettasse al contribuente fornire le prove documentali dell'inesistenza della stabile contestata.

IV. Il concetto di base fissa e l'assimilazione alla stabile organizzazione

È necessario entrare nel merito della definizione di "base fissa" che, per quanto non venga definita all'interno del Commentario del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), è generalmente da intendersi quale organizzazione idonea allo svolgimento dell'attività economica ed è, quindi, implicitamente connotata da necessari elementi di fisicità (disponibilità locali) e di risorse e mezzi (strumenti per l'esercizio dell'attività).

Con la versione del M-OCSE del 27 gennaio 2000 è stato espunto l'art. 14 relativo alle professioni indipendenti. Il Commentario M-OCSE ha giustificato tale abrogazione con il fatto che la disposizione in oggetto risultava molto simile a quella dell'art. 7 relativa alle imprese dove, in luogo della base fissa, si utilizza il concetto di stabile organizzazione.

La suddivisione originaria era nata dal presupposto (ormai superato) che il concetto di stabile organizzazione attenesse esclusivamente alle attività industriali e commerciali e non potesse essere riconducibile alle prestazioni di lavoro autonomo.

Il Commentario M-OCSE ha, invece, evidenziato che dalla soppressione dell'art. 14 M-OCSE consegue che i redditi derivanti dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente sono ora disciplinati dall'art. 7 M-OCSE quali utili delle imprese. L'assimilazione al reddito di impresa determina un chiaro rinvio alle disposizioni dell'art. 5 M-OCSE evidenziando implicitamente la necessità di attribuire alla stabile organizzazione gli utili che questa avrebbe conseguito se si fosse trattato di un'impresa distinta e separata che svolge attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe (art. 7 par. 2 M-OCSE).

In molte CDI, però, (tra cui il caso tra Italia e Svizzera) la previsione dell'art. 14 è rimasta attiva e per determinare i criteri che integrano la base fissa si fa, quindi, riferimento agli elementi che caratterizzano la stabile organizzazione.

La definizione internazionale di stabile organizzazione viene prevista all'interno dell'art. 5 M-OCSE con l'elencazione di una serie di casistiche che integrano il concetto di stabile organizzazione materiale (catalogo positivo) ed una serie di esclusioni (catalogo negativo), nonché con l'enucleazione delle ipotesi di stabili organizzazioni personali, caratterizzate dalla "dipendenza" dei soggetti coinvolti e dal loro ruolo all'interno della fase negoziale e di conclusione dei contratti.

Tralasciando l'analisi della stabile organizzazione personale che non è oggetto della presente disamina, si precisa come nel caso della stabile materiale, sia lo stesso Commentario M-OCSE a precisare che per sede d'affari s'intenda ogni tipo di edificio, struttura o installazione utilizzati, anche non in forma esclusiva, per lo svolgimento dell'attività d'impresa compresa la sola presenza di un locale o un'area o uno spazio all'interno di un immobile. Rimanendo del tutto irrilevante il titolo giuridico di utilizzo dello spazio (proprietà, locazione, ecc.).

La Cassazione condividendo l'orientamento OCSE in tema di sede fissa d'affari (in cui rileva la mera disponibilità e fissità di uno spazio) ed evidenziando che la locazione a terzi dell'immobile ed il trasferimento del mobilio non erano elementi sufficienti per dimostrare il mancato utilizzo di parte dell'immobile per svolgere attività professionale, confermava la sentenza di secondo grado adducendo l'inconsistenza/insufficienza delle prove addotte dal ricorrente. Infatti, nonostante la dichiarazione del ricorrente di aver affidato la mobilia a terzi, non risultavano prove evidenti del fatto che si trattasse di tutta o di una parte della stessa, quindi anche se parte dell'immobile era oggettivamente locato a terzi, egli avrebbe potuto utilizzarne una parte per i suoi scopi professionali.

V. La posizione della Cassazione

Dall'esame attento della sentenza impugnata, non emerge alcuna pretesa di far prevalere la normativa interna rispetto alla CDI CH-ITA, piuttosto nel concreto le Commissioni di merito e la Cassazione hanno semplicemente affermato l'inapplicabilità dell'accordo internazionale poiché il contribuente, nonostante fosse residente in Svizzera, risultava disporre abitualmente in Italia di una base fissa per l'esercizio della sua attività lucrativa. Per i giudici di legittimità è stato, infatti, sufficiente accertare la presenza di un collegamento "stabile" tra l'esercizio dell'attività professionale ed il territorio italiano, per demandare alla legislazione domestica l'imposizione del reddito.

La Cassazione nel testo dell'Ordinanza ribadisce che l'inapplicabilità della CDI CH-ITA non viene effettuata discrezionalmente e sulla base di semplici presunzioni, ma a seguito dell'analisi e riscontro della presenza di una serie di elementi precisi (presenza di base fissa per l'attività, mancanza di prove concrete sul non utilizzo del mobilio, locazione dell'immobile a terzi solo a titolo parziale).

Inoltre, i giudici sottolineano che a tali elementi certi si aggiunge anche il "possesso di partita IVA in Italia", forte elemento di presunzione circa la permanenza del contribuente in Italia e la presentazione del dichiarativo fiscale italiano

in relazione ad attività professionale prestata localmente, tutti segni evidenti della sua volontà di esercitare in maniera stabile (e non occasionale) nel territorio nazionale un'attività economica produttiva di reddito e come tale assoggettabile alla sua imposizione fiscale.

La tesi difensiva del ricorrente fondata sull'avvenuta locazione ad un terzo dell'immobile italiano e della non utilizzabilità del mobilio non ha, quindi, alcuna valenza concreta rispetto alla tesi principale sostenuta dall'Amministrazione finanziaria italiana, sebbene il ricorrente lamentasse al contrario che l'onere della prova nel procedimento tributario fosse in capo all'Amministrazione stessa e che, quest'ultima, non avesse prodotto adeguata e idonea documentazione volta a dimostrare i fatti alla base dell'attività di accertamento esperita.

A riguardo la Cassazione osserva l'inconsistenza, anche sotto tale aspetto, delle tesi del ricorrente, dato che l'Amministrazione finanziaria aveva dato prova dell'apertura di una partita IVA da parte del professionista e della sua disponibilità di un immobile ovvero aveva verificato e documentato l'intenzione e lo svolgimento da parte dello stesso di un'attività produttiva di reddito in territorio nazionale.

Il principio dell'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di provare i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria ha avuto, quindi, corretta esecuzione da parte dell'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza che anche sotto tale aspetto le difese del ricorrente si rivelano infondate.

VI. Conclusioni

Il caso esaminato assume una certa importanza e presenta implicazioni di non poco conto per tutti i soggetti residenti all'estero, data la frequenza ed estensione delle contestazioni amministrative italiane inerenti alla produzione di redditi in diversi ambiti territoriali, comportando l'esigenza di trovare una chiave di riparto dell'imponibile senza la violazione di norme locali.

L'apertura di una partita IVA italiana non costituisce da sola una prova sufficiente della presenza di una stabile organizzazione e di reddito imponibile sul territorio, essendo sempre necessario una verifica di tipo sostanziale e non solo formale da parte delle Autorità coinvolte.

Preoccupa in tal senso la recente implementazione, a livello di sola normativa interna italiana (art. 162 TUIR), della stabile organizzazione digitale che prevede l'imposizione domestica di tutte quelle situazioni in cui vi sia una "*presenza economica (non fisica) significativa e continuativa all'interno dello Stato*" (ricavi significativi, presenza digitale, contatti e utenti italiani, etc.). Tale previsione, nata inizialmente per essere applicata quale norma anti-abuso solo nella *digital economy*, è stata invece inserita nelle previsioni domestiche di stabile organizzazione materiale, e benché non recepita a livello convenzionale, rischia di diventare il futuro "cavallo di battaglia" delle contestazioni dell'Agenzia delle Entrate.

Sembra, infatti, riscontrarsi una forte tendenza da parte del Fisco italiano a monitorare attentamente tutte le attività di carattere transfrontaliero, lo dimostra il numero crescente di banche dati a disposizione dell'Autorità fiscale e l'ampliamento dei poteri dei singoli enti accertatori (ad es., la Guardia di Finanza avrà accesso non solo ai dati dell'anagrafe tributaria, ma anche ai fascicoli dei professionisti tenuti ai fini antiriciclaggio).

Si prospetta per il futuro un crescente sviluppo del contenzioso tributario di carattere internazionale, ma la clientela italiana costituisce comunque un mercato interessante per il Canton Ticino e per i suoi utenti, motivo per cui diventa opportuno che il professionista svizzero, che vuole operare lecitamente all'estero, tuteli il proprio operato (soprattutto se non occasionale) organizzando adeguatamente il proprio modello di *business* e i relativi adempimenti fiscali, al fine di evitare il rischio di applicazione di spiacevoli sanzioni amministrative (e nel peggiore dei casi anche penali).

Si ricorda, infatti, che la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia ha rilevanza penale a fronte di evasioni d'imposta per cifre non significative (attualmente euro 50'000) e che la CDI CH-ITA spesso prevede ipotesi di capacità impositiva concorrente delle Giurisdizioni, fornendo tutele al professionista non sempre di facile attuazione.