



attualità

Convenzione Italia-USA e tassazione in assenza di stabile organizzazione

di **Alessandro Adelchi Rossi**
e **Luigi Perin**
Funaro & Co., P.C. - New York

1. Introduzione

La Convenzione Italia-USA contro la doppia imposizione attualmente in vigore (1) prevede un'apposita definizione del concetto di "stabile organizzazione", ovvero della soglia di penetrazione economica da parte di un soggetto italiano sufficiente a consentire al Governo federale USA di assoggettare a tassazione tale soggetto (2).

Ai fini della Convenzione, l'espressione stabile organizzazione designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

Tuttavia, "Non si considera che vi sia una 'stabile organizzazione' se:

a) si fa uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di merci appartenenti all'impresa;

b) le merci appartenenti all'impresa sono

immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione e di consegna;

c) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

e) una sede fissa di affari è utilizzata, per l'impresa, ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario" (3).

Pertanto, previa adeguata pianificazione, un'azienda italiana potrebbe evitare una stabile organizzazione negli USA e la conseguente imposizione fiscale federale limitando la propria attività a quelle sopra elencate o affacciandosi sul mercato americano per mezzo di un agente indipendente o di un distributore.

Come è noto, tuttavia, gli Stati Uniti costituiscono un sistema federale, dove federazione e Stati membri mantengono gelosamente diverse sfere di competenza e autonomia legislativa. Occorre quindi tenere in considerazione il fatto che, in aggiunta all'imposizione prevista dal Governo federale, quasi tutti gli Stati americani e diverse amministrazioni locali (contee e comuni) applicano autonome

(1) Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi ed evasioni fiscali, con protocollo e scambio di lettere, firmati a Roma il 17 aprile 1984. L. 11 dicembre 1985, n. 763, in S.O. alla G.U. n. 303 del 27 dicembre 1985 ("Convenzione Italia-USA").

(2) Art. 5, paragrafo 1, della Convenzione Italia-USA. La Convenzione tra Italia e Stati Uniti firmata dai Governi dei due Paesi a Washington il 25 agosto 1999, ma non ancora in vigore, non contiene sostanziali modifiche in merito alla definizione di stabile organizzazione.

(3) Art. 5, paragrafo 3. Il successivo paragrafo 4 prevede altresì che una persona che agisca in uno Stato contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente - diversa da un agente che goda di uno *status* indipendente - è considerata "stabile organizzazione" nel primo Stato se dispone nello Stato stesso di poteri che esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa, salvo il caso in cui l'attività di detta persona sia limitata all'acquisto di merci per l'impresa.

imposte societarie generalmente calcolate sul reddito (4).

È importante evidenziare che le imposte prelevate sul reddito delle società dalle giurisdizioni statali e locali sono calcolate in base ad aliquote notevolmente inferiori (4%-9%) rispetto alle aliquote dell'imposta sul reddito federale (15%-35%).

Le imposte statali e locali sono inoltre interamente deducibili dall'imponibile federale.

Sebbene la Costituzione degli Stati Uniti preveda che le Convenzioni internazionali abbiano lo stesso tenore delle leggi federali, e possano quindi derogare una legge statale contrastante, è prassi degli USA non contrastare l'autorità statale in materia tributaria attraverso l'utilizzo di Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

In conformità a tale prassi, l'art. 2 della Convenzione Italia-USA stabilisce che la stessa si applica solamente alle imposte sul reddito a livello federale e non a quelle a livello statale.

Nell'esperienza di chi scrive, accade non di rado che una società italiana che ritenga di essersi tutelata dall'imposizione federale negli Stati Uniti, venga colta - spesso inconsapevolmente - nelle strette maglie della tassazione statale.

2. Il concetto di *nexus*

A livello statale, il concetto di "stabile organizzazione" è rimpiazzato da quello di *nexus*. La soglia di penetrazione economica sufficiente alla creazione del *nexus* è tuttavia significativamente inferiore rispetto a quella richiesta dal concetto di stabile organizzazione.

Attività circoscritte quali, ad esempio, l'utilizzo di agenti indipendenti, la partecipazione a fiere, o il mantenimento di merce in deposito, possono - a seconda dello Stato - costituire *nexus*. In alcune giurisdizioni statali, poi, il *nexus* si configura addirittura attraverso il mero sfruttamento di diritti immateriali all'interno del territorio di riferimento.

Al fine di provvedere ad una regolamentazione uniforme sulla materia almeno nel caso degli agenti di commercio, un'apposita legge federale (5) dispone che uno Stato non può imporre un'imposta sul reddito su una società costituita al di fuori della propria giurisdizione, la cui unica attività all'interno dello Stato sia la vendita di prodotti tramite agenti indipendenti.

La normativa in esame prevede che le attività esenti siano limitate alla raccolta di ordini, all'interno dello Stato, da parte di dipendenti o rappresentanti commerciali. Ulteriore requisito è che gli

(4) Il Nevada, il South Dakota, il Wyoming e lo Stato di Washington sono gli Stati che non prevedono attualmente imposte sui redditi delle società.

(5) *Public Law* 86-272.

ordini siano inoltrati al di fuori dallo Stato ai fini dell'approvazione (o del rigetto) da parte del principale.

Inoltre, si prevede che gli ordini approvati, debbano essere evasi attraverso spedizione da effettuarsi da un sito ubicato al di fuori dello Stato, mentre la consegna all'interno dello Stato deve avvenire per mezzo di un vettore terzo.

Occorre evidenziare che la legge in esame non si applica alle società costituite al di fuori degli USA e ciascuno Stato ha la facoltà di estendere o negare tale protezione alle società non statunitensi.

Alcuni Stati, come, ad esempio, la California, hanno esplicitamente negato l'estensione di tale norma alle società non statunitensi.

Altri Stati (ad esempio, il Tennessee) hanno ritenuto che, dal momento che la legge si applica solo alle imposte sul reddito, questo provvedimento non è applicabile alle *franchise taxes* che sono imposte calcolate su basi imponibili diverse dal reddito.

3. La *Multi-State Tax Commission* e il *National Nexus Program*

La diversa e non uniforme definizione di *nexus* rispetto a quella di stabile organizzazione espone a tassazione statale USA non solo le società italiane, ma anche le società controllate statunitensi di gruppi italiani che operano in uno Stato degli USA diverso da quello di costituzione.

Sono tutt'altro che infrequenti, infatti, i casi di società il cui grado di penetrazione commerciale in uno Stato diverso da quello di costituzione è erroneamente o superficialmente considerato dal *management* non tale da costituire un presupposto impositivo ai fini delle imposte sui redditi.

Considerando che, se una società non presenta una dichiarazione dei redditi in un determinato Stato, i termini delle azioni di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria competente non sono soggetti ad alcuna prescrizione o decadenza, è facile comprendere come l'aspetto dell'esistenza o meno di *nexus* in uno Stato non possa essere sottovalutato.

Una possibile soluzione al problema in esame è offerta dal *National Nexus Program* della *Multi-State Tax Commission*, una forma di concordato con il Fisco che consente alle società interessate di regolarizzare la propria posizione fiscale contemporaneamente con più amministrazioni statali.

Tramite questa procedura le società possono contattare più Stati in modo del tutto anonimo, al fine di negoziare - prima che uno Stato notifichi un avviso di accertamento - la riduzione di sanzioni ed interessi e, in alcuni casi, l'ammontare dell'imposta totale dovuta sui redditi derivanti da attività svolte all'interno di questi Stati in precedenti periodi d'imposta.

4. Le divergenze nelle definizioni di *nexus* e di base imponibile

Le normative dei diversi Stati e delle diverse giurisdizioni locali prevedono definizioni sia di *nexus* sia di base imponibile spesso divergenti. Peraltro, se tali divergenze, da un lato, possono dar luogo ad aggravii amministrativi per le imprese, dall'altro, creano opportunità di pianificazione fiscale per l'investitore estero.

Consideriamo, ad esempio, una società italiana ("ITCO") operante nel settore dei beni di lusso che abbia l'esigenza di disporre di un magazzino per i propri prodotti nello Stato del New Jersey, al fine di ottimizzare le operazioni di logistica sul territorio USA. Come accennato in precedenza, il mantenimento di un magazzino di beni al fine di deposito, di esposizione o di consegna non costituisce stabile organizzazione ai sensi dell'art. 5 della Convenzione Italia-USA.

Di conseguenza, ITCO non sarà assoggettata ad imposizione sul reddito a livello federale (6).

ITCO sarà tuttavia soggetta ad imposizione sul reddito in New Jersey. La legislazione tributaria dello Stato del New Jersey prevede, infatti, che la presenza su base regolare di un magazzino sul territorio di quello Stato costituisce *nexus* ai fini delle imposte sui redditi.

Peraltro il risultato sarebbe diverso se il magazzino si trovasse, invece, sul territorio del limitrofo Stato di New York.

In via generale, lo Stato di New York assoggetta infatti a tassazione ogni società che impieghi il proprio capitale, o che possieda, o detenga in affitto, beni o proprietà all'interno del proprio territorio.

ITCO sarebbe quindi soggetta alla *franchise tax* dello Stato di New York. È prevista tuttavia un'esenzione specifica per determinate attività che rientrano nella definizione di *fulfilment services*.

Grazie a questa esenzione, ITCO potrebbe detenere merce in deposito nello Stato di New York a patto che la sua attività all'interno del territorio sia limitata a fornire, tramite una società terza indipendente, i seguenti servizi:

- 1) accettazione di ordini per posta (ordinaria o elettronica);
- 2) corrispondenza con i clienti;
- 3) fatturazione e incasso crediti;
- 4) spedizione di prodotti tenuti in deposito.

Come osservato in precedenza, quindi, le conseguenze fiscali dell'attività esercitata in uno Stato possono essere diverse da Stato a Stato.

(6) Ciò non esime ITCO dalla necessità di presentare apposita dichiarazione (*Form 8833 - Treaty Based Return Position Disclosure*) all'Amministrazione fiscale federale, con la quale richiedere l'applicazione dei benefici convenzionali. Le sanzioni per la mancata presentazione di tale dichiarazione sono pari a 10.000 dollari.

Continuando con il caso dell'utilizzo di un magazzino, quest'ultimo costituisce *nexus* anche ai fini dell'imposta sui redditi di altri Stati, come, ad esempio, la Florida. Tuttavia, in virtù di un particolare meccanismo di determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito della Florida, ITCO non sarebbe soggetta ad imposta sul reddito in questo Stato.

Ciò in virtù del fatto che il punto di partenza per la determinazione dell'imposta sul reddito in Florida è dato dalla base imponibile a livello federale. Pertanto, quando una società non statunitense è esente da imposizione a livello federale in virtù dell'applicazione di una Convenzione contro la doppia imposizione, tale società sarà altresì esente da imposizione ai fini dell'imposta sul reddito della Florida.

5. La base imponibile mondiale

Le diverse definizioni di base imponibile adottate dai singoli Stati non sono rilevanti solo al fine di stabilire se una società estera sia o meno soggetta all'imposta statale sul reddito, ma anche se la stessa sia soggetta all'imposta sul reddito statale con riferimento ad una parte del suo reddito complessivo a livello mondiale.

Ad esempio, ai fini delle imposte sui redditi degli Stati del New Jersey e di New York (7), la base imponibile di una società straniera che ha *nexus* in questi Stati, è costituita dal reddito percepito a livello mondiale ed allocabile al New Jersey o allo Stato di New York sulla base di un'apposita formula.

Di conseguenza, la società straniera dovrà riclassificare il proprio bilancio "mondiale" in dollari e secondo i principi contabili statunitensi. Inoltre, le Amministrazioni finanziarie degli Stati in questione avranno la facoltà di esaminare la contabilità e la documentazione societaria della società straniera.

Al fine di evitare tali aggravii amministrativi e fiscali, si ricorre spesso alla costituzione di una controllata statunitense per svolgere l'attività negli USA. Tuttavia, non sempre tale accorgimento consente di circoscrivere agli Stati Uniti il reddito imponibile in un determinato Stato.

Molti Stati, infatti (tra i quali Alaska, Idaho, Montana, New Hampshire, North Dakota, Utah e, in particolare, la California) per determinare la base imponibile del reddito di una società costituita in quelle giurisdizioni e facente parte di un gruppo multinazionale, adottano il sistema della cosiddetta tassazione unitaria, che prevede la tassazione di una porzione del reddito consolidato a livello di gruppo mondiale.

Tale sistema impositivo è stato oggetto di forti critiche da parte di operatori internazionali in quanto lo stesso comporta una tassazione spesso

(7) Cfr. *Reuters Limited v. Tax Appeals Tribunal*, 82 N.Y. 2d 112 (1993), cert. denied, 512 U.S. 1235 (1994).

iniqua ed impone rilevanti oneri amministrativi. In parziale risposta a tali critiche, la California prevede attualmente la possibilità per i contribuenti di stipulare con l'Amministrazione finanziaria locale un apposito contratto, il cosiddetto *Water's-Edge Contract*, il quale, a sua volta, consente di escludere dalla tassazione unitaria soggetti del gruppo non residenti negli Stati Uniti e limitare quindi i potenziali effetti distorsivi di tale sistema di tassazione.

6. Applicazione della Convenzione Italia-USA alle imposte statali

Sebbene, come visto, gli Stati della Confederazione godano di autonomia tributaria e non siano quindi parti contraenti dei Trattati internazionali conclusi dal Governo federale, vi è un caso - quello dell'art. 24 ("Non discriminazione") - in cui il Trattato tra l'Italia e gli Stati Uniti trova applicazione anche nei confronti delle leggi statali.

L'art. 24 si applica, infatti, "alle imposte di ogni genere e denominazione prelevate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale" (8).

Anche l'art. 26 ("Scambio di informazioni") della Convenzione si applica alle imposte di ogni genere prelevate da uno Stato contraente, ma soltanto nel caso in cui l'informazione assuma rilevanza ai fini dell'accertamento delle imposte di cui all'art. 2 ("Imposte considerate") della Convenzione (9).

Peraltro, tale limitazione all'utilizzo dello scambio di informazioni è stata eliminata dalla Convenzione Italia-USA del 1999 ad oggi non ancora in vigore (10).

Benché non sia dato sapere se e quando la nuova Convenzione verrà ratificata, l'estensione dell'ambito di applicazione dell'art. 26 ai tributi statali e locali non fa altro che recepire nel testo convenzionale una consolidata prassi dell'attività di riscossione dell'Amministrazione finanziaria federale (*Internal Revenue Service*).

L'IRS, infatti, utilizza regolarmente lo strumento dello scambio di informazioni e delle verifiche congiunte con le Amministrazioni finanziarie dei singoli Stati della Confederazione.

A prescindere dalle disposizioni di cui agli artt. 24 e 26, la norma convenzionale può inoltre influire indirettamente sul gettito tributario degli Stati e delle giurisdizioni locali. Come evidenziato in precedenza, infatti, il punto di partenza per la determinazione del reddito imponibile dei singoli Stati è spesso costituito dal reddito imponibile federale.

(8) Art. 24, paragrafo 5.

(9) Art. 1, paragrafo 16, del Protocollo.

(10) Art. 1, paragrafo 20, del Protocollo della nuova Convenzione Italia-USA.

Pertanto, qualora il reddito d'impresa di un soggetto italiano sia esente da imposizione federale USA perché non conseguito mediante una stabile organizzazione, lo stesso reddito potrebbe altresì non rientrare nel calcolo della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito di un particolare Stato.

In tali circostanze potrebbe affermarsi che la Convenzione Italia-USA trovi di fatto applicazione anche nei confronti delle imposte statali (11).

7. Considerazioni conclusive

Sebbene lo scopo principale della Convenzione sia quello di facilitare il commercio internazionale e gli investimenti transfrontalieri prevenendo l'erezione di barriere fiscali al libero scambio di beni, servizi, capitali e risorse umane tra l'Italia e gli Stati Uniti, l'autonomia impositiva dei singoli Stati USA va spesso a colpire le imprese italiane così come quelle di altre nazionalità causando loro una doppia imposizione internazionale.

I moti di rivolta contro tale autonomia da parte della Comunità economica internazionale sono stati stroncati dalla Corte Suprema nel celebre caso della *Barclays Bank* (12).

L'autonomia tributaria degli Stati e la coerenza della stessa con i principi del federalismo sono peraltro alla base di gran parte del contenzioso in materia tributaria affrontato dalla Corte Suprema degli Stati Uniti (13).

L'indipendenza degli Stati dal Governo federale è talmente radicata che gli Stati Uniti hanno rifiutato di estendere l'applicazione delle Convenzioni contro la doppia imposizione alle imposte statali e locali anche nei casi in cui la controparte vi ha acconsentito (14).

Del resto, occorre tenere presente che ogni Stato - indipendentemente dalle sue dimensioni e dai suoi abitanti - è rappresentato nel Senato americano da due voti, e che tutti i Trattati internazionali, compresi quelli fiscali, devono essere ratificati dal

(11) Peraltro, diversi Stati, tra cui New York, il New Jersey, l'Oregon e la California, prevedono, ai fini della determinazione delle proprie imposte sui redditi, una ripresa a tassazione del reddito esente dall'imposta federale in base ad un Trattato.

(12) *Barclays Bank PLC v. Franchise Tax Board*, 512 U.S. 298 (1995). Con quella decisione i giudici sostennero la costituzionalità del particolare sistema di tassazione unitaria adottato dallo Stato della California e discusso al paragrafo 5.

(13) Sui principi del federalismo USA e della sua evoluzione alla luce della giurisprudenza della Corte Suprema, si veda R. Gori-Montanelli, *Il Federalismo e la Corte Suprema degli Stati Uniti*, "European Press Academic Publishing", Firenze, 2006.

(14) La Svizzera, ad esempio, ha esteso la copertura della Convenzione con gli USA anche alle imposte sul reddito dei propri cantoni e comuni. Cfr. art. 2 della Convenzione USA-Svizzera contro le doppie imposizioni attualmente in vigore.

Senato degli Stati Uniti prima di entrare in vigore. Per approvare un Trattato sono richiesti i due terzi dei voti e, di conseguenza, nessun Trattato può entrare in vigore senza l'approvazione di una maggioranza qualificata di Stati.

L'applicazione della Convenzione Italia-USA alle sole imposte federali costituisce spesso una forte

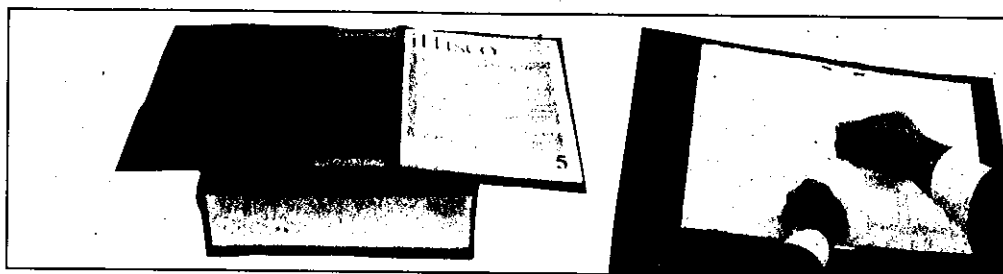
limitazione all'utilità pratica della Convenzione stessa.

Ciò nonostante un'attenta pianificazione potrebbe consentire alle imprese italiane con attività negli USA di realizzare rilevanti risparmi fiscali a livello statale.

Contenitori 2007

per raccogliere la
RIVISTA
il fisco

I contenitori consentono di consultare la raccolta alla stregua di un volume in quanto ciascuna copia della rivista è trattenuta al centro del dorso del raccoglitore da un filo metallico. Rivestiti in similpelle, scritte in oro.



Anni 2002 - 2003 - 2004 - 2005 - 2006 - 2007

• fisco fasc. 1 e 2	8 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 95,00
• fisco fasc. 1	4 contenitori trimestrali, colore rosso	(con fili)	€ 65,00
• fisco fasc. 2	4 contenitori trimestrali, colore verde	(con fili)	€ 65,00

Anno 2001	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 2000	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1999	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1998	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1997	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1996	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1995	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1994	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1993	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1992	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1991	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00
Anno 1990	4 contenitori trimestrali	(con fili)	€ 65,00

Nel prezzo sono inoltre compresi il costo dell'imballaggio e le spese postali.

L'importo deve essere versato su c/c postale n. 61844007 o con assegno bancario "non trasferibile" intestato a Wolters Kluwer Italia Professionale S.p.A. Viale Maresciallo Pilsudski, 124 - 00197 Roma. Non si spedisce in contrassegno, il pagamento è anticipato. È indispensabile indicare il proprio codice fiscale. Spedizione entro 40 giorni dal ricevimento della richiesta.