

L'impatto delle normative Usa *sales tax* sulle imprese italiane esportatrici di beni e servizi negli Usa

di Luigi Perin (*)

Recenti sviluppi normativi e giurisprudenziali negli Usa confermano la tendenza all'adozione da parte degli Stati americani di normative *sales tax* che impongono oneri amministrativi in capo ad operatori nazionali ed esteri dotati di una sufficiente presenza economica sul loro territorio. È necessario che anche le imprese italiane verifichino quali siano i nuovi adempimenti richiesti dagli Stati americani sul cui territorio le stesse commercializzano beni e servizi imponibili.

1. Premessa

I recenti sviluppi normativi e giurisprudenziali negli Usa in tema di *sales tax* stanno avendo un significativo impatto a livello internazionale, in termini di obblighi di registrazione e dichiarazione delle cessioni di beni e di taluni servizi all'interno del territorio Usa, comportando in molti casi anche la necessità di addebitare ai clienti la *sales tax* e di procedere poi al versamento della stessa all'erario.

Infatti, a seguito dell'adozione da parte da parte del South Dakota di una normativa che prevede obbligatoriamente l'addebito e il **versamento della *sales tax*** da parte di soggetti che - pur non avendo una presenza fisica all'interno dello Stato - abbiano ivi stabilito una **sufficiente presenza economica** (1), e grazie alla recente sentenza della Corte Suprema Usa, *Wayfair*, che ne ha sancito la costituzionalità (2), la maggioranza degli Stati americani hanno già adottato, o sono in procinto di adottare, legislazioni *sales*

tax analoghe. È importante segnalare che, nella maggior parte dei casi, l'obbligo di applicare la *sales tax* si estende non solo a società di diritto americano, ma agli operatori di qualsiasi nazionalità che abbiano stabilito legami sufficienti con il territorio dello Stato di riferimento, ivi comprese le imprese italiane che esportano beni e servizi oltreoceano. Sebbene le *sales tax* si applichino generalmente solo sulle **cessioni a consumatori finali**, l'onere di provare che una determinata cessione sia avvenuta nei confronti di un rivenditore, o di altro soggetto esente dall'imposta, ricade sul cedente.

Questi sviluppi ben si allineano alla recente tendenza nel contesto fiscale internazionale a superare il principio della presenza fisica sul territorio quale presupposto per la tassazione di un soggetto straniero. Si pensi, ad esempio, alle modifiche all'art. 162 del T.U.I.R., introdotte in tema di **stabile organizzazione** con la Legge di bilancio 2018 (3). L'art. 162, comma 2, lett. *f-bis*)

(*) *Certified Public Accountant, Partner* - Funaro & Co., New York.

(1) South Dakota, *Senate Bill 106*, del 22 marzo 2016, S. 106, 2016 *Leg. Assembly, 91st Sess.* (S. D. 2016) (S. B. 106).

(2) *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.*, 585 U.S. (2018). Il

testo di questa sentenza è accessibile su <https://supreme.justia.com/cases/federal/us>. Sullo stesso sito sono accessibili i testi delle altre sentenze della Corte Suprema Usa citate in seguito.

(3) Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

prevede ora che l'espressione "stabile organizzazione" comprenda anche "una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso" (4). Tale modifica, ispirata alle posizioni contenute nel Progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) in ambito OCSE (5), prevede quindi, in tema d'imposte sul reddito, un concetto analogo a quanto previsto dalla normativa del South Dakota e di un crescente numero di altri Stati americani, in tema di *sales tax*.

2. Le *sales tax*

La maggior parte degli Stati americani, ben 45 su 50, prevede imposte sulle vendite o *sales tax* di prodotti e di taluni servizi a consumatori finali all'interno del proprio territorio (6). Le *sales tax* gravano generalmente sul consumatore finale (persona fisica o giuridica), richiedendo l'obbligo da parte del venditore di addebitare l'imposta al proprio cliente e di versare la stessa all'erario. In caso di **mancato addebito** della *sales tax* da parte del venditore, la maggior parte degli Stati prevede l'obbligo da parte del consumatore finale di versare la *use tax*, l'**imposta complementare**. Tuttavia, specialmente nel caso di consumatori finali persone fisiche, la *use tax* è oggetto di diffusa evasione anche per la generale assenza di meccanismi di accertamento capillare.

Le diverse legislazioni statali prevedono **esenzioni specifiche** di natura soggettiva e oggettiva. Le esenzioni di natura soggettiva più tipiche riguardano le cessioni a soggetti che a loro volta rivendono il bene o il servizio e le cessioni a soggetti esenti dall'imposta. Le esenzioni di natura oggettiva invece variano significativamente a seconda della giurisdizione di riferimento. Ad esempio, lo Stato di New York prevede un'esen-

zione per la vendita di abbigliamento e calzature di valore inferiore a \$ 110.

Le giurisdizioni locali all'interno dei singoli Stati, come le Contee e i Comuni, hanno autonomi poteri in materia e prevedono generalmente aliquote addizionali. Le aliquote complessive variano in base alla giurisdizione e generalmente si attestano tra il 4% ed il 10%.

Tipicamente i **servizi** sono esenti da *sales tax* sebbene un numero crescente di Stati preveda la tassazione di determinate fattispecie. La generale esenzione da *sales tax* della categoria dei servizi può comportare particolari complessità nel determinare l'imponibilità di **fattispecie ibride** quali, ad esempio, lo sviluppo di *software* personalizzato o l'accesso a infrastrutture tecnologico-informatiche tramite Internet, il c.d. *cloud computing* (7).

3. Il concetto di *nexus*

L'obbligo di addebitare e versare la *sales tax* sulle cessioni di beni e di taluni servizi in una determinata giurisdizione sorge in capo ai soggetti che hanno un sufficiente **legame con il territorio** definito *nexus*.

Storicamente, e sino alla recente sentenza della Corte Suprema Usa, *Wayfair* (8), la costituzionalità degli obblighi di applicazione delle *sales tax* era legata alla **presenza fisica dell'operatore economico** sul territorio dello Stato (9). La presenza fisica si verifica tipicamente tramite l'esistenza di uffici, attrezzature, depositi di merce e dipendenti nel territorio, anche per periodi particolarmente brevi nel corso dell'anno di riferimento. La presenza di agenti di vendita sul territorio è stata altresì sancita come elemento sufficiente a creare *nexus* dalla Corte Suprema (10).

(4) Cfr. B. Ferroni, "Stabile organizzazione: la disciplina nazionale si adegua al BEPS e introduce la 'continuativa presenza economica'", in *il fisco*, 2018, pag. 632 ss.; Fort - Mayr, "La nuova definizione di stabile organizzazione (art. 162 del TUIR)", in *Boll. trib.*, 2018, pag. 487 ss.

(5) Si veda la Convenzione del 7 giugno 2017, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Il testo della Convenzione è accessibile su <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

(6) Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire, e l'Oregon non prevedono attualmente imposte sulle vendite a livello statale.

(7) Per quanto riguarda questa fattispecie, diversi Stati hanno fornito interpretazioni contrastanti in merito alla configurabilità della transazione alla stregua di una cessione di *software*,

una locazione di beni strumentali o una prestazione di servizi. Il proliferare negli ultimi anni di prodotti digitali (*e-book*, MP3, ecc.) ha comportato poi la necessità, sia per chi li commercializza sia per chi li acquista, di monitorare costantemente l'evoluzione della normativa nei vari Stati di riferimento, in considerazione del crescente numero di giurisdizioni che assoggettano a *sales tax* il *download* di questi prodotti.

(8) Sentenza già citata alla nota 2.

(9) Il requisito della presenza fisica sul territorio fu sancito nelle sentenze *National Bellas Hess v. Department of Revenue of Illinois*, 386 U.S. 753 (1967) e *Quill v. North Dakota*, 504 US 298 (1992).

(10) *Scripto, Inc. v. Carson*, 362 US 207 (1960) e *Tyler Pipe Indus., Inc. v. Washington Dep't of Revenue*, 483 US 232 (1987). Il divieto d'imposizione sul reddito di una società la cui unica attività all'interno dello Stato sia la vendita di prodotti tramite agenti indipendenti è prevista dalla *Public Law* 86-272.

Già da diversi anni, tuttavia, il fenomeno del **commercio elettronico** aveva reso difficoltoso il monitoraggio delle transazioni soggette a *sales tax* e comportato rilevanti perdite di gettito da parte degli Stati (11). È stato quindi accentuato lo squilibrio concorrenziale tra i dettaglianti tradizionali soggetti all'obbligo di applicazione della *sales tax* e le imprese che svolgono distribuzione al dettaglio via Internet, senza un legame specifico con il territorio e senza conseguenti obblighi di applicazione dell'imposta.

Numerosi Stati desiderosi di recuperare gettito hanno quindi emanato apposite leggi mirate ad allargare la definizione di *nexus*, al fine di assoggettare operatori del settore del commercio elettronico agli obblighi di applicazione della *sales tax*.

A titolo di esempio, lo Stato di **New York**, nel 2008, fu il primo ad emanare la c.d. **Amazon Tax**, un provvedimento legislativo che prende nome dalla società Amazon.com, il colosso delle vendite *on line* che minacciava di eludere ingenti somme con gravi danni all'erario (12). Tale norma ha introdotto una presunzione relativa in merito all'esistenza del *nexus* per tutti gli operatori che, pur non avendo alcuna presenza fisica nel territorio dello Stato di New York, abbiano stipulato accordi economici con persone fisiche o giuridiche residenti nello Stato affinché queste, tramite *link*, *banner* o qualsiasi altro strumento, svolgano attività di sollecitazione di vendite di beni o servizi.

Più di recente, nel 2017, lo Stato del **Massachusetts** ha emanato un regolamento che appare quasi voler sfidare le leggi della fisica: la presenza dei c.d. **cookies** (i dati che i siti *web* memorizzano sul computer dell'utente di Internet) o delle c.d. **app** (applicativi) di proprietà di un operatore di commercio elettronico sul computer o sullo *smartphone* di un residente dello Stato darebbe infatti luogo ad una forma di presenza fisica sufficiente al verificarsi del *nexus* (13).

4. Wayfair e il ribaltamento delle sentenze Quill e National Bellas Hess

Il 21 giugno 2018, con la pronuncia Wayfair (14), la Corte Suprema Usa ha sancito la costituzionalità della legge del **South Dakota**, *Senate Bill 106*, del 22 marzo 2016 (15). Tale legge,

emanata contestualmente alla dichiarazione di un vero e proprio stato di emergenza finanziaria da parte dello Stato il cui gettito dipende in misura preponderante dalla *sales tax*, è tra le prime negli Usa ad utilizzare il **criterio della mera presenza economica** al fine di stabilire il *nexus*. Nello specifico, la legge prevede che il *nexus* si verifica quando un soggetto genera annualmente nel territorio dello Stato ricavi per più di \$ 100.000 o almeno 200 transazioni di vendita.

Il caso era recentemente approdato ai giudici della Corte Suprema a seguito della riunione dei ricorsi dei contribuenti Wayfair, Inc., Overstock.com, Inc., e Newegg, Inc. contro le ingiunzioni emesse dall'Amministrazione finanziaria del South Dakota nei loro confronti. I contribuenti in questione operano nel settore del **commercio elettronico** e, sebbene possano vantare fatturati di svariati miliardi di dollari, sono tutti privi di dipendenti, depositi di merce o uffici nel South Dakota e sprovvisti del requisito della presenza fisica sul territorio. Il South Dakota aveva fatto appello alla Corte Suprema degli Stati Uniti a seguito dell'accoglienza dei suddetti ricorsi in primo e secondo grado di giudizio.

La decisione della Corte Suprema Usa è stata adottata con una maggioranza di un solo voto: cinque giudici a favore e quattro giudici contrari. Ad opinione della maggioranza, la definizione di *nexus* basata sulla presenza fisica sul territorio, sebbene sia stata ancorata da oltre cinquant'anni a precedenti della stessa Corte Suprema, è infondata, erronea e addirittura foriera di evasione fiscale. In aggiunta, la maggioranza dei giudici ha sostenuto che tale nozione di *nexus*, oltre ad essere stata storicamente errata, ha comportato indebiti vantaggi competitivi agli operatori del commercio elettronico a danno dei dettaglianti tradizionali nonché un contenzioso smisurato su questioni che vertevano sulla definizione di presenza fisica. La Corte Suprema Usa non ha ritenuto rilevanti le argomentazioni critiche in merito agli oneri amministrativi risultanti dall'abbandono del criterio della presenza fisica, sostenendo che la disponibilità di programmi di *software* con costi contenuti potranno agevolare gli adempimenti anche da parte degli operatori di piccole dimensioni.

(11) Si stima che la perdita di gettito degli Stati della confederazione attribuibile alla mancata applicazione di *sales tax* su transazioni di commercio elettronico sia di decine di miliardi di dollari.

(12) N.Y. *Tax Law Section 1101(b)(8)(vi)*.

(13) 830 *Code Mass. Regs.* 64H.1.7 (2017).

(14) Sentenza già citata alla nota 2.

(15) Legge già citata alla nota 1.

Un aspetto molto significativo della sentenza Wayfair è che tale pronuncia ha clamorosamente ribaltato le due sentenze cardine che rappresentavano i precedenti storici in materia di *nexus*: National Bellas e Quill (16), affermando che il **principio dello stare decisis**, il principio del **rispetto dei precedenti giurisprudenziali** in vigore nei Paesi di *common law*, non può proibire il valido esercizio del potere sovrano degli Stati.

La minoranza della Corte Suprema, tra cui il Chief Justice John Roberts, ha invece sostenuto l'importanza del principio dello *stare decisis* nel caso in esame, evidenziando che proprio il concetto di *nexus* basato sulla presenza fisica sul territorio, in essere da decenni, ha probabilmente contribuito al forte sviluppo del commercio elettronico e, soprattutto, che spetta al Congresso e non alla Corte Suprema formularne eventualmente una nuova definizione (17). Analogamente a Wayfair, l'oggetto delle due sentenze sopracitate era la costituzionalità di normative statali che prevedevano la riscossione di *sales tax* sulla cessione di beni consegnati a residenti di uno Stato da parte di operatori che non avevano alcuna presenza fisica sul territorio. Il vaglio di costituzionalità in questi due precedenti ha fatto riferimento alla *Due Process Clause* (18) e alla *Commerce Clause* della Costituzione degli Stati Uniti (19).

La **Due Process Clause** richiede che, affinché un'imposta statale possa considerarsi costituzionale, debba sussistere necessariamente "*a definite link, some minimum connection*," ovvero un legame diretto, tra lo Stato e il soggetto, il bene o la transazione che lo Stato intende tassare (20).

La **Commerce Clause** richiede invece che la legge statale non ponga in essere discriminazioni od oneri ingiustificati al libero commercio interstatale (21). Questi principi hanno trovato applicazione concreta in diverse pronunce della Corte Suprema in merito ad imposte statali, ed in particolare nel caso Complete Auto (22). In

questo precedente, la Corte Suprema aveva individuato quattro fattori fondamentali al fine di superare il vaglio della costituzionalità di un'imposta statale: l'imposta deve applicarsi ad un'attività che abbia un forte legame (*substantial nexus*) con lo Stato di riferimento, deve prevedere un meccanismo di corretta ripartizione tra Stati, non deve porre in essere discriminazioni a scapito del commercio interstatale e deve relazionarsi correttamente ai servizi erogati dallo Stato.

Con il precedente di National Bellas Hess, risalente al 1967, la Corte Suprema aveva sostenuto che una società basata nello Stato del Missouri, che effettuava **vendite tramite catalogo** a consumatori residenti nello Stato dell'Illinois, non era tenuta ad addebitare la *sales tax* perché non aveva alcuna presenza fisica sul territorio dell'Illinois, requisito allora ritenuto necessario per superare il vaglio sia della *Due Process Clause* sia della *Commerce Clause*.

In maniera analoga, con il precedente di Quill, risalente al 1992, la Corte Suprema aveva sostenuto che imporre in capo ad un **sogetto privo di presenza fisica** nel territorio dello Stato di consegna del bene l'onere di riscuotere la *sales tax* e di versarla allo Stato costituiva un onere ingiustificato sul commercio interstatale. Diversamente dal precedente di National Bellas Hess, nella sentenza Quill la Corte Suprema aveva sostenuto che il requisito della presenza fisica non era necessario al fine di superare il vaglio di costituzionalità di cui alla *Due Process Clause*, ma lo stesso requisito era invece necessario al fine di superare le limitazioni imposte dalla *Commerce Clause*.

Nel caso Wayfair i giudici della Corte Suprema hanno riconosciuto di aver commesso un vero e proprio errore nei precedenti di National Bellas Hess e di Quill. A detta della Corte Suprema stessa, tali errori, a seguito del forte sviluppo del **commercio elettronico**, appaiono oggi ancora più marcati se si considera che ai tempi della sentenza Quill, nel lontano 1992, un

(16) Sentenze già citate alla nota 9.

(17) Sull'evoluzione del principio dello *stare decisis* nella giurisprudenza Usa alla luce della sentenza Wayfair, si veda, Isaacson - Bertoni, *The Strange Death of Stare Decisis*, *State Tax Notes*, 3 settembre 2018, pag. 963 ss.

(18) *U.S. CONST. amend. XIV*, § 1. Il testo della Costituzione statunitense è accessibile su <http://constitutionus.com/>.

(19) *U.S. CONST.*, art. I, § 8, cl. 3.

(20) *Miller Bros. Co. v Maryland*, 347 U.S. 340 (1954).

(21) La *Commerce Clause* attribuisce al Congresso il potere di regolamentare il commercio tra gli Stati della confederazione. Uno degli obiettivi fondamentali della Costituzione statuni-

tense fu, infatti, proprio quello di porre fine alla balcanizzazione economica che aveva afflitto le relazioni prima tra le Colonie e, in seguito, tra gli Stati. Sul punto, si veda *Hughes v. Oklahoma*, 441 U.S. 322 (1979). La *Commerce Clause* ha inoltre il compito di restringere l'interferenza degli Stati sul commercio interstatale, lasciando ampi spazi di coordinamento tra il potere legislativo del Congresso e quello degli Stati alla giurisprudenza. Su questo punto, si veda *Southern Pacific Co. v. Arizona ex rel. Sullivan*, 325 U.S. 761, 769 (1945).

(22) *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 U.S. 274 (1977).

mero 2% della popolazione degli Stati Uniti aveva accesso ad internet rispetto all'89% di oggi. Sempre secondo i giudici, al tempo in cui fu deciso Quill, la Corte Suprema non avrebbe potuto immaginare che un giorno il più grande negozio al dettaglio del mondo sarebbe stato un negozio virtuale (facendo esplicito riferimento all'avvenuto superamento del fatturato di Walmart da parte di Amazon).

La pronuncia Wayfair non pare offrire carta bianca all'adozione di definizioni di *nexus* basate su **qualsiasi livello di presenza economica** e a prescindere dalla presenza di ulteriori presupposti (23). I giudici della Corte Suprema Usa hanno infatti notato che la normativa *sales tax* del South Dakota possiede alcune caratteristiche importanti che la rendono consona ai requisiti richiesti dalla *Commerce Clause*. Innanzitutto, il South Dakota è firmatario dell'**accordo multilaterale** tra diversi Stati Usa denominato ***Streamlined Sales and Use Tax Agreement***, i cui Stati membri si devono dotare di **normative *sales tax* semplificate**. La definizione di *nexus* del South Dakota basata sulla presenza economica non ha poi valenza retroattiva e prevede specifiche soglie quantitative. Per tutti quegli Stati che ancora non fanno parte dello *Streamlined Sales and Use Tax Agreement* e che sono dotati di un impianto normativo *sales tax* particolarmente oneroso, potrebbe quindi sussistere il rischio che l'adozione di una definizione di *nexus* basata sulla presenza economica sia giudicata incostituzionale comportando ingiustificati oneri amministrativi al libero commercio interstatale.

Sono in molti a chiedersi se e quando, a seguito della sentenza Wayfair il Congresso degli Stati Uniti deciderà di intervenire in maniera sistematica sul tema del *nexus* nel contesto delle *sales tax* statali, considerato che le proposte di legge avanzate su questo tema negli ultimi anni non hanno mai raggiunto il consenso necessario al loro varo.

5. Gli adempimenti relativi alle *sales tax*

Sebbene la *sales tax* si applichi tipicamente solo alle cessioni a consumatori finali, l'onere di provare che una determinata cessione sia avvenuta nei confronti di un rivenditore, o di altro soggetto esente dall'imposta, ricade sul soggetto cedente (24). È quindi fondamentale che ogni azienda che soddisfi i requisiti minimi di *nexus* in un particolare Stato Usa e che ivi commercializza beni o servizi soggetti a *sales tax* si doti di una **struttura amministrativa adeguata** per identificare innanzitutto eventuali obblighi di registrazione con l'Ufficio imposte della giurisdizione di riferimento e, contestualmente, provvedere alla **raccolta di documenti** attestanti il luogo di spedizione e di consegna della merce oltre ad eventuali **certificati di esenzione** (ad esempio, il c.d. *resale certificate*) da esibire in caso di verifica.

Per tutti gli operatori che generano ricavi tramite la cessione di beni o servizi imponibili a consumatori finali ubicati all'interno di uno Stato ove il requisito del *nexus* è soddisfatto, è poi fondamentale addebitare la *sales tax* al cliente e procedere al versamento dell'imposta all'erario. Questo percorso può risultare assai complesso soprattutto per gli operatori che generano ricavi in diversi Stati americani tenuto conto dell'elevatissimo numero di giurisdizioni (oltre 10.000, tra Stati, Contee e Comuni) che attualmente prevedono regole difformi in termini di aliquote, esenzioni, definizioni e procedure.

Si ricorda che le verifiche in merito agli adempimenti *sales tax* sono piuttosto frequenti e che gli agenti del Fisco utilizzano spesso tecniche di **verifica a campione** in relazione ai periodi d'imposta esaminati che, unite ad una certa rigidità nell'esame della documentazione di supporto e all'ampiezza dei periodi d'imposta osservati, comportano spesso riprese a tassazione. Ovviamente il rischio specifico varia moltissimo a seconda del settore di attività e della giurisdizione di riferimento.

Occorre poi segnalare che la responsabilità per l'eventuale mancato versamento delle *sales tax* si

(23) Cfr. Horn - McNally - Newton - Clarke - Oaks, "Supreme Court Abandons Physical Presence Standard: An In-Depth Look at South Dakota v. Wayfair", in *Journal of Multistate Taxation and Incentives*, settembre 2018.

(24) Ad esempio, lo Stato di New York richiede che tutti i soggetti che hanno *nexus* sul territorio e che effettuano cessioni di beni o servizi soggetti a *sales tax* debbano inoltrare apposita domanda di registrazione ed ottenere il *Certificate of Au-*

thority. Tale certificato conferisce al titolare il diritto di addebitare la *sales tax* e di emettere ed accettare i certificati di esenzione. Anche i soggetti che commercializzano esclusivamente a rivenditori prodotti o servizi tassabili sono soggetti agli obblighi di registrazione e dichiarazione periodica. Cfr. *N.Y. Tax Law*, § 1134, *Tax Bulletin Sales and Use Tax TB-ST-175*, del 26 marzo 2010; *Pub.* 750 (11/15), pag. 7.

estende generalmente agli amministratori delle società e ad altri soggetti ritenuti responsabili.

6. La riscossione delle *sales tax* a livello internazionale in mancanza di adempimento volontario da parte del soggetto estero

In mancanza di un adempimento volontario degli obblighi relativi alle *sales tax* da parte di un soggetto estero, si pongono due ordini di problemi. In primo luogo, occorre verificare se gli obblighi amministrativi relativi alle *sales tax* possano riguardare anche **soggetti non americani**. In secondo luogo, è opportuno analizzare l'attuabilità della pretesa impositiva nel territorio di una nazione straniera da parte di uno Stato americano.

In merito alla prima problematica, innanzitutto le normative *sales tax* non si soffermano sull'aspetto relativo alla nazionalità dei soggetti che effettuano la cessione del bene o del servizio. Inoltre, le *sales tax* sono generalmente escluse dalle imposte considerate dalle convenzioni bilaterali siglate dagli Usa, ivi compresa la **Convenzione Italia-Usa** contro la doppia imposizione (25). Solo la clausola relativa alla non discriminazione contenuta nelle convenzioni bilaterali stipulate dagli Usa estende la sua portata di applicazione alle imposte statali e locali. Tuttavia, la discriminazione si verifica solo se i soggetti di una Nazione contraente sono sottoposti negli Usa ad imposizione, od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono assoggettati i contribuenti degli Usa che si trovino nella stessa situazione e, come evidenziato sopra, le normative *sales tax* non compiono discriminazioni a favore o contro la nazionalità dei soggetti sottoposti a imposizione o ad obblighi ad essa relativi.

Se le convenzioni bilaterali non rappresentano, quindi, strumenti di difesa idonei a contrastare gli obblighi amministrativi imposti dagli Stati americani in capo a soggetti residenti nell'altra Nazione contraente, un tema di maggiore rilievo potrebbe invece riguardare la costituzionalità di una norma di uno Stato americano che imponga obblighi *sales tax* in capo ad un soggetto estero. Un precedente caso esaminato dalla Corte Suprema Usa (26) sembrerebbe infatti impedire l'applicazione di imposte a soggetti stranieri qualora possa sussistere il rischio di multipla imposizione internazionale o qualora l'imposta possa di fatto privare il governo Federale del suo potere esclusivo in merito alla regolamentazione del commercio internazionale.

Fintanto che gli obblighi relativi alle *sales tax* in capo a soggetti stranieri non saranno posti formalmente al vaglio di costituzionalità della Corte Suprema Usa, il secondo tema da affrontare riguarda l'attuabilità della **pretesa impositiva nel territorio di una nazione straniera** da parte di uno Stato americano. Sebbene le pretese impositive dei singoli Stati americani possono farsi valere in un altro Stato della Confederazione Usa sulla base della *Full Faith and Credit Clause* della Costituzione Usa (27), a livello di riscossione internazionale dei tributi, storicamente ha trovato applicazione il **principio di "non collaborazione fiscale"** (28). Strumenti normativi quali la Convenzione OCSE/Consiglio d'Europa sulla mutua assistenza amministrativa del 1988 (29) e l'introduzione dell'art. 27 - *Assistance in the collection of taxes* nel Modello di Convenzione OCSE nel 2003, unitamente alla forte accelerazione subita dallo scambio d'informazioni tra Amministrazioni finanziarie nell'ultimo decennio (30), testimoniano comunque una chiara tendenza all'intensificazione della colla-

(25) Legge n. 20 del 3 marzo 2009, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 64 del 18 marzo 2009 e intitolata "Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo degli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali, con protocollo e verbale d'intesa, fatta a Washington il 25 agosto 1999, con scambio di note effettuato a Roma il 10 aprile 2006 e il 27 febbraio 2007."

(26) *Japan Line, Ltd. v. County of Los Angeles*, 441 U.S. 434 (1979).

(27) U.S. CONST., art. IV., § 1.

(28) Si veda P. Mastellone, "La mutua assistenza nella riscossione dei tributi all'estero", in R. Cordeiro Guerra, *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*, Padova, 2016, pag. 321 ss.

(29) Gli Stati Uniti hanno ratificato il testo di questa Convenzione il 30 gennaio 1991, esprimendo tuttavia alcune riser-

ve tra cui una riserva sul tema della collaborazione alla riscossione dei tributi, vanificando di fatto i contenuti più salienti della convenzione stessa. Cfr. *Joint Committee on Taxation, Explanation of the Proposed Protocol Amending the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 21 febbraio 2014, (JCX-9-14) accessibile su <https://www.jct.gov/publications>. A livello di Convenzioni bilaterali, gli Stati Uniti prevedono meccanismi di collaborazione nelle procedure di riscossione di tributi federali con Francia, Danimarca, Olanda, Svezia e Canada, si veda Kirkell - Bell - Jacobs, *E-Flight Risk? Wayfair and the Revenue Rule*, *State Tax Notes*, 6 agosto 2018, pag. 551 ss.

(30) Si pensi all'accordo intergovernativo FATCA, operativo a partire dal 1° luglio 2014, volto a contrastare l'evasione fiscale - realizzata da cittadini e residenti statunitensi mediante conti intrattenuti presso istituzioni finanziarie italiane e da re-

borazione tra Stati anche in materia di riscossione delle imposte.

A prescindere dall'attuazione di meccanismi di collaborazione tra Italia e Usa in merito alla riscossione dei tributi, sicuramente il maggior incentivo ad adempiere spontaneamente agli oneri amministrativi in tema di *sales tax* è l'indiscusso potere degli Stati della confederazione Usa di far valere le proprie pretese confiscando beni presenti sul territorio americano. La responsabilità solidale per il pagamento delle *sales tax* in capo a persone fisiche quali gli amministratori ed altri soggetti responsabili delle finanze societarie offre poi ulteriori spunti di riflessione.

7. Considerazioni conclusive

Gli Stati Uniti rappresentano uno dei principali mercati esteri per le imprese italiane che annualmente esportano beni oltreoceano per oltre

40 miliardi di euro. La citata sentenza *Wayfair* della Corte Suprema Usa costituisce un forte incentivo all'adozione da parte degli Stati americani di normative *sales tax* che impongono oneri amministrativi in capo ad operatori nazionali ed esteri dotati di una sufficiente presenza economica sul loro territorio.

In attesa di eventuali ulteriori sviluppi sul tema della costituzionalità di alcuni aspetti di queste normative e di un'eventuale regolamentazione sistematica della materia da parte del Congresso Usa, onde evitare la potenziale irrogazione di sanzioni per inadempienza e l'accumulo di passività fiscali relative alla mancata riscossione e versamento delle *sales tax*, sarà fondamentale che anche le imprese italiane verifichino quali siano i nuovi adempimenti richiesti dagli Stati americani sul cui territorio le stesse commercializzano beni e servizi imponibili.

sidenti italiani mediante conti intrattenuti presso istituzioni finanziarie statunitensi - tramite lo scambio automatico di informazioni finanziarie, e al successivo accordo amministrativo

tra le Autorità Competenti di Italia e Usa. La normativa FATCA è in vigore negli Usa dal 2010 ed è codificata nelle *Sections 1471-1474* dell'*Internal Revenue Code*.