

L'Irap e le convenzioni contro la doppia imposizione

Stefano Marchese

L'applicazione delle norme di legge solleva ampie problematiche di fiscalità internazionale, in particolare afferenti l'applicabilità dei trattati e la spettanza del credito di imposta per i tributi assolti all'estero. L'accordo con gli Stati Uniti

L'art. 12 della legge istitutiva dell'irap (d. lgs. n. 446 del 1997) prevede che, nei confronti dei soggetti passivi non residenti nel territorio dello Stato, l'irap si applichi sul valore della produzione netta derivante dall'esercizio di attività commerciali, di arti o professioni o di attività non commerciali esercitate nel territorio stesso, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi, rispettivamente mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio.

Come è agevole rilevare, le problematiche di fiscalità internazionale che tale disposizione solleva sono di notevole spessore.

Fra esse possiamo individuare, in via di prima approssimazione, almeno le seguenti:

- l'applicabilità o meno delle norme contenute nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni all'irap;
- l'applicabilità o meno dei rimedi interni contro la doppia imposizione internazionale, e segnatamente del credito d'imposta per le imposte assolate all'estero, all'irap;
- le divergenze fra rilevanza temporale della stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nelle convenzioni, da un lato, e nella normativa irap, dall'altro.

Vediamo di affrontare, sia pure con la necessaria sintesi, i tre temi sopra individuati.

Irap e trattati contro la doppia tassazione

E' noto che i trattati contro la doppia imposizione stipulati dall'Italia, come pure il modello Ocse cui la maggior parte di essi si ispira, contemplano una serie di imposte che formano l'oggetto

della convenzione stessa. Si tratta, normalmente, dell'art. 2 del testo pattizio, il quale menziona le imposte sul reddito e, talvolta, sul patrimonio, prelevate per conto di ciascuno degli Stati contraenti, o loro suddivisioni politiche o autorità locali, qualunque sia il sistema di prelievo.

E' fin troppo evidente che detta norma, che fissa l'oggetto delle regole convenzionali, è di cruciale importanza. Difatti, il prelievo di imposte non contemplate dalla convenzione non consente l'applicazione di nessuna misura contro la doppia imposizione, e potrà eventualmente formare l'oggetto di norme interne come il credito d'imposta per le imposte assolate all'estero.

Un primo dato incontrovertibile è che nessuna convenzione ad oggi stipulata dall'Italia contempla l'irap come imposta cui si applica la convenzione. Tuttavia, ciò non sarebbe sufficiente per affermare che le convenzioni non siano applicabili all'irap. Difatti, le convenzioni normalmente prevedono che esse si applichino non soltanto alle

imposte espressamente considerate, ma anche alle nuove imposte sul reddito e sul patrimonio, che siano identiche o sostanzialmente simili a quelle menzionate nel testo pattizio, che siano stabilite in aggiunta o in sostituzione di quelle previste nello stesso.

Il problema che dunque sorge può essere sintetizzato in questi termini: posto che l'irap ha sostituito diversi tributi, fra cui l'ilor, alla quale si applicavano le norme convenzionali, vi è da chiedersi se può attribuirsi alla stessa irap la natura di:

- a) imposta sul reddito;
- b) imposta analoga all'ilor.

Le convenzioni prevedono, a tal fine, una definizione di imposte sul reddito, precisando che si considerano tali quelle prelevate sul reddito complessivo, o su elementi del reddito, comprese le imposte sulle plusvalenze, sull'ammontare complessivo dei salari corrisposti dalle imprese, nonché sui plusvalori.

Allora, è l'irap una imposta sul reddito? Sappiamo che essa non colpisce soltanto il reddito netto, ma una grandezza economica ben più ampia, definita dal legislatore come "valore della produzione netta", e costituito, in buona sostanza, dalla somma (algebrica) del risultato d'esercizio con il costo del personale e gli oneri finanziari.

Dai lavori della commissione Gallo emerge una imposta il cui presupposto economico o, in altri termini, la cui giustificazione sul piano della capacità contributiva, è da ascrivere al "potere di organizzazione sui fattori della produzione", concependo parallelamente la nozione di capacità contributiva non soltanto in termini attuali e concreti (la ricchezza effettivamente prodotta), ma anche in termini potenziali, ossia come forza economico-organizzativa. Se così fosse, l'irap

certamente non sarebbe una imposta sul reddito, ma al più una "imposta di patente", e come tale sarebbe certamente esclusa dalle norme convenzionali contro la doppia tassazione.

Neppure l'irap è una imposta sui salari o sugli interessi come tali, poiché laddove il risultato negativo di esercizio fosse pari alla somma dei primi due,

non vi sarebbe imposizione. Difatti, se l'impresa "alfa" ha costi del personale per 100, interessi per 50 e chiude il bilancio con perdita di esercizio di 150, non vi è tassazione irap, ancorché l'impresa abbia corrisposto salari e interessi. Più convincente appare l'inquadramento di chi ha ritenuto di definire l'irap come imposta sulla ricchezza pro-

dotta presso l'impresa, e destinata ad essere ripartita fra salari, interessi e profitto, intesi tutti come remunerazione dei fattori produttivi a esse relativi¹. Laddove il reddito vi sia, certamente l'irap colpisce il reddito, o meglio, anche il reddito. In tal senso, nella sua quanto mai accentuata originalità, essa può essere idealmente concepita, sia pure in parte, come imposta sul reddito sostitutiva dell'ilor.

La quota di imposta afferente il reddito, seguendo tale impostazione, sarebbe data dalla risoluzione di una proposizione: la base imponibile irap sta all'irap complessiva, come il reddito sta ad x , ossia alla quota di irap idealmente afferente il reddito. Risolvendo la proporzione si ottiene la quota d'imposta imputabile al reddito.

In tal senso depona l'accordo temporaneo siglato il 31 marzo scorso fra il Ministero delle Finanze italiano e il *Treasury* degli Stati Uniti, e riguardante il trattamento dell'irap nell'ambito del vigente trattato contro le doppie imposizioni.

L'accordo, valido per il periodo d'imposta in corso al 31 marzo 1998, sarà rinnovato automaticamente se le autorità competenti raggiungeranno un accordo sul nuovo trattato, attualmente in negoziazione.

Come afferma il comunicato stampa del 1° aprile scorso del nostro Ministero delle Finanze, "l'accordo prevede che l'irap sarà considerata come un tributo che dà diritto a un credito d'imposta ai fini dell'imposta sul reddito dovuta negli Stati Uniti, limitato alla parte del tributo pagato (o dovuto) sugli utili. Per individuare tale parte, i contribuenti applicheranno all'irap dovuta una percentuale, costituita dal rapporto fra la base imponibile decurtata degli interessi passivi".

Dunque l'irap, ovvero la parte di essa proporzionalmente imputabile al reddito, può dirsi una imposta sul reddito sostitutiva dell'ilor e come tale suscettibile di beneficiare delle disposizioni pattizie contro la doppia imposizione? A mio sommo avviso, e in termini di puro diritto, la risposta è no.

Se è vero che in termini economici è possibile scorporare dall'irap complessiva una "quota irap sul reddito", è altrettanto vero che ciò che conta ai fini della interpretazione dei trattati è la qualificazione dell'imposta in termini strettamente giuridici, e come tale l'irap non è una imposta sul reddito, ma un tributo che, come si è detto, colpisce una grandezza più ampia e diversa. Se fosse imposta sul reddito, almeno in parte, l'applicazione dei trattati contro



Boston, la John Hancock Tower, con i suoi 60 piani, è l'edificio più alto del New England

la doppia imposizione sarebbe automatica, al limite dopo uno scambio di note finalizzato alla comunicazione agli Stati contraenti della sostituzione dell'ilor con l'irap.

Ma così non è, e la prova, anche qui in termini giuridici, è che il nostro Paese, per vedersi riconosciuto il *foreign tax credit* statunitense, ha dovuto negoziare un accordo "ponte", della validità di un solo anno, che ha carattere integrativo e/o modificativo ma non certo interpretativo della convenzione in oggi vigente.

In termini pratici, ciò significa che, a meno di spontanei o negoziati riconoscimenti del credito d'imposta da parte degli Stati esteri, l'accordo raggiunto con gli USA non è certo estendibile automaticamente agli altri paesi firmatari di convenzioni con l'Italia e, se esso costituisce un precedente, lo è di mero "fatto", non certo di "diritto", e per ciò stesso non è invocabile a supporto di posizioni soggettive da parte dei contribuenti di Stati diversi da quello americano.

L'irap e il *foreign tax credit*

Come si è visto, gli Usa concederanno ai propri contribuenti il credito d'imposta per la quota di irap afferente il reddito, assolta da stabili organizzazioni in Italia di società americane, sulla base delle regole del trattato.

Possiamo ritenere che per altri paesi - non applicandosi, come a me pare, il trattato, a meno di una negoziazione *ad hoc* - possa essere invocata la norma interna unilaterale contro la doppia imposizione giuridica internazionale, ossia il credito d'imposta per le imposte assolte all'estero?

Certamente la risposta deve essere data caso per caso, esaminando le singole norme degli ordinamenti fiscali dei paesi esteri.

Un esperimento può essere fatto esaminando la relativa norma italiana, ossia l'art. 15 del t.u.i.r.

Ipotizziamo cioè che uno Stato estero, ad esempio Paperopoli, avesse istituito cinque anni fa l'irap sulle stabili organizzazioni delle imprese italiane, quan-

do ancora nel nostro paese neppure si immaginava una simile imposta, e men che meno la sua indeducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

Lo Stato italiano avrebbe concesso il credito d'imposta ex art. 15 cit.?

Per quanto la norma non preveda che tipo di imposta debba essere stata assolta all'estero, l'Amministrazione finanziaria italiana - a mio avviso correttamente anche da un punto di vista sistematico - ha sempre richiesto che l'imposta estera fosse "similare" all'imposta sul reddito italiana².

E per quanto detta similarità debba o possa interpretarsi in senso ampio, fino a ricomprendere tributi come la *taxe forfaitaire* algerina, commisurata ai ricavi e sostitutiva dell'imposta sul reddito, per tributi come l'irap - sempre nell'ipotesi in cui essa fosse stata istituita a Paperopoli cinque anni fa - non sarebbe peregrino ritenere lo Stato italiano verosimilmente avrebbe negato il requisito di similarità, tenuto altresì conto del fatto che detta imposta non ha carattere sostitutivo ma complementare dell'ordinaria imposta sul reddito.

Quel che invece mi preme rilevare in questa occasione, è che il modo di produzione legislativa della novella, ancora una volta, lascia assai a desiderare.

L'introduzione di una imposta come l'irap, tutt'affatto peculiare nella tradizione giuridico-tributaria italiana e nella panoramica della fiscalità comparata, è avvenuta con un decreto pubblicato nel supplemento ordinario alla G.U. del 23 dicembre 1997 - e quindi disponibile nella migliore delle ipotesi tra Natale e Capodanno - con entrata in vigore il 1° gennaio di quest'anno, e con ipotesi di interventi correttivi alla disciplina che a quattro mesi dalla sua entrata in vigore sono ancora in discussione.

Che poi alle conseguenze della nuova imposta sulle convenzioni internazionali non sia sia pensato per tempo, ma solo ad aprile si cominci a dare notizia di un primo, ma unico ed isolato accordo "ponte", lasciando gli investitori esteri e i loro consulenti in una situazione di grave incertezza e, per effetto di possibili doppie imposizioni internazionali, tutt'altro che rare in mancanza di accordi, di penalizzazione ingiustificata, lascia non poco perplessi.

In un paese dove vige il principio di civiltà fiscale, l'irap - ammesso che venisse introdotta - approvata con un decreto di fine dicembre, avrebbe dovuto applicarsi non dal 1° gennaio 1998 ma dal 1° gennaio 1999, dopo che le eventuali correzioni fossero state apportate e le convenzioni internazionali integrate o modificate da eventuali accordi.

In tale situazione si sarebbe offerto agli investitori internazionali il quadro della normativa e gli strumenti per fare i loro conti prima e non durante il periodo in cui essa si applica.

Così non è stato, ed è inutile lamentare, per l'ennesima volta, che non è questo il modo di fare le leggi.

La stabile organizzazione nella normativa irap e nelle convenzioni

Ulteriore aspetto degno di nota è che l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione di soggetto non residente rileva ai fini irap se ed in quanto essa permanga nel territorio (regionale) per almeno tre mesi.

Qui la divergenza con la normativa convenzionale è evidente: eccezion fatta per i cantieri o per norme similari, in cui è richiesta una certa permanenza temporale delle installazioni nel territorio affinché si configuri una stabile organizzazione, la semplice apertura di una stabile organizzazione (ad esempio un ufficio) dà luogo nel diritto interno e convenzionale delle imposte sui redditi al potere dello Stato di sottoporre ad imposizione il reddito prodotto attraverso di essa o comunque imputabile ad essa.

Così non è nella normativa irap, in cui operazioni temporalmente limitate sfuggiranno all'imposizione.

Il rilievo non è puramente teorico, ma ha implicazioni di politica fiscale di non poco conto. Se una impresa estera fa un investimento stabile temporalmente nel nostro territorio, configu-

rando una stabile organizzazione, e la mantiene per oltre tre mesi, il reddito sarà tassabile irap.

Se, all'opposto, la stessa impresa nomina in Italia un procuratore che possa concludere abitualmente affari per l'impresa, ipotesi che dà luogo alla c.d. "stabile organizzazione personale", e costui in un arco di tempo breve, comunque inferiore al trimestre, stipula alcuni importanti contratti e poi rinuncia alla procura, i cospicui redditi che all'impresa estera deriverebbero da tale attività sarebbero sì soggetti ad irap, ma andrebbero esclusi dall'irap.

Sembra dunque - almeno sotto questo profilo - che l'irap, anziché favorire l'investimento di capitali esteri in Italia in modo duraturo, penalizzi dette operazioni, premiando irrazionalmente azioni di "mordi e fuggi" da parte di stranieri sul nostro territorio.

Non è questa la sede per entrare nel merito dell'opportunità di politica economica e fiscale del nuovo tributo: a tale proposito molto è stato detto e scritto, forse troppo, e soprattutto troppo spesso in modo apodittico.

note

1 Così Lupi, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1407 cass..

2 Cfr. Min. fin., ris. 12 marzo 1979, n. 9/416 e

ris. 21 aprile 1983, n. 9/2540.

In dottrina cfr. per tutti Nobili, *Il credito per le imposte assolate all'estero: problemi applicativi e proposte di modifica*, in Uckmar - Garbarino,

Aspetti fiscali delle operazioni internazionali, Milano, 1995, 201 e ss.; Manzitti, *Il "foreign tax credit"*, in Uckmar, *Operazioni internazionali e fiscalità*, Milano, 1987, 21.