

L'Ocse «unifica» professionisti e imprese

Dalle convenzioni verrebbe abolito l'articolo 14 con il riferimento alla «base fissa»

Le professioni sono state, in questa prima parte dell'anno 2000, al centro, in tutta Europa, di accese discussioni sia per quanto riguarda le regole di svolgimento dell'attività sia per quanto riguarda la forma strutturale di esercizio della professione stessa.

Questa discussione in Italia è ruotata intorno all'approvazione della legge che regola l'esercizio della professione in forma societaria. Su questo tema si è sviluppato un vero e proprio scontro tra chi vorrebbe una completa liberalizzazione del settore e chi, difendendo le caratteristiche proprie della professione, vorrebbe ricondurre l'esercizio della specifica attività sotto forma di società a regole ben precise che limitano, di fatto, l'accesso di capitali di terzi nella gestione dell'attività stessa.

Un capitolo di queste discussioni riguarda la tassazione dei redditi prodotti dai professionisti in uno Stato diverso da quello di residenza. In effetti, l'argomento è divenuto di cocente attualità da quando il comitato degli affari economici e fiscali dell'Ocse ha approvato, il 27 gennaio 2000, un articolato rapporto sull'opportunità di cancellare dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni la regola, contenuta nell'articolo 14, relativa alla tassazione dei redditi prodotti in forma indipendente. Le motivazioni addotte dal predetto Comitato è che questa disposizione risulta del tutto inutile potendo bene ricondurre tali redditi nell'alveo dei redditi d'impresa e, di conseguenza, trattarli ai sensi dell'articolo 7 dei modelli convenzionali.

Se questa regola dovesse andare in porto, sarebbe necessario rivedere, almeno in parte, i concetti fino ad oggi elaborati dalla dottrina sulla particolare categoria redditua-

le. Ecco perché è necessario valutare esattamente la portata innovativa della proposta e le conseguenze che l'adozione della proposta stessa potrebbe avere per i professionisti italiani.

L'articolo 14 della convenzione Ocse. La regola convenzionale prevede espressamente che i redditi professionali di un residente in uno Stato contraente non sono imponibili che nello Stato di residenza, a meno che il residente non disponga, in modo abituale, nell'altro Stato contraente, di una "base fissa" per l'esercizio delle sue attività. In questo caso, però, i redditi imponibili presso quest'ultimo Stato sono solo quelli direttamente imputabili alla base fissa.

Questa regola è — secondo lo stesso commentario Ocse al modello delle convenzioni contro le doppie imposizioni — analoga a quanto previsto dall'articolo 7, in materia di utili d'impresa. In effetti, anche in relazione a tali redditi l'imposizione è limitata nello Stato contraente in relazione alla presenza in detto territorio di una stabile organizzazione ai soli redditi prodotti direttamente o indirettamente dalla stabile organizzazione.

Ovviamente, per i professionisti la specifica regola risulta di più difficile applicazione, in quanto nella maggior parte dei casi lo svolgimento dell'attività professionale non necessita di grandi strutture e organizzazioni, ma si realizza con la semplice attività personale del professionista.

La proposta dell'Ocse. Il Comitato degli affari fiscali dell'Ocse, partendo proprio da questa similitudine, propone addirittura la cancellazione dell'articolo 14 e il rinvio diretto per i redditi derivanti da attività indipendente alle regole previste dall'articolo 7. L'assimilazione potrebbe essere fatta solo in riferimento alla nozione di "base fis-

sa" e non anche alle ulteriori regole previste all'interno dell'articolo 7, in quanto in parte incompatibili con la natura e il contenuto dell'attività liberale rispetto all'attività d'impresa. Questa soluzione risolverebbe i problemi interpretativi connessi al concetto di "sede fissa", ma lascerebbe inalterate le differenze sostanziali esistenti tra le due tipologie di attività.

In effetti, proprio in relazione alle differenze esistenti tra le due tipologie di reddito, alcuni Stati contraenti hanno posto, proprio all'articolo 14, delle specifiche riserve. Per esempio, in ragione del fatto che l'attività professionale è realizzata prevalentemente in modo personale ed individuale, gli Stati Uniti, la Nuova Zelanda, la Turchia, la Danimarca e la Norvegia si sono riservati il diritto di sottoporre a tassazione i redditi prodotti da professionisti che soggiornano nel loro Paese per un periodo eccedente, nei 12 mesi dell'anno, i 183 giorni, a prescindere se gli stessi dispongono o meno in quel luogo di una sede fissa per esercitare la propria attività.

A CURA DI

**BENEDETTO SANTACROCE
PIERGIOGIO VALENTE**

MEMO

La base fissa

È costituita dalla diretta o indiretta disponibilità da parte del professionista di un centro di attività in uno Stato diverso da quello di residenza, caratterizzato da alcuni elementi di stabilità o di permanenza che lo collegano, in modo fisso, al territorio dello Stato. Esempi tipici di "base fissa" sono la presenza nello Stato diverso da quello di residenza di uno studio professionale o di un ufficio o di una struttura con soggetti dipendenti dal professionista. La base fissa si realizza anche nel caso in cui il professionista, non residente, opera stabilmente presso un altro professionista ivi residente.

Ma il regime impositivo avrà variazioni minime

Con l'abolizione dell'articolo 14 del Modello Ocse e la conseguente eliminazione del concetto di base fissa, per i soggetti che esercitano attività di natura professionale all'estero si pone il problema di individuare gli elementi che configurano l'esistenza di una stabile organizzazione.

Se questa misura, da un lato, concorre ad eliminare i dubbi di natura interpretativa riguardanti la nozione di base fissa e la (controversa) distinzione tra utili di impresa e redditi professionali (assimilando la seconda tipologia di reddito alla prima), dall'altro, solleva rilevanti problematiche in ordine all'identificazione di una stabile organizzazione con riferimento ai soggetti che esercitano attività professionali.

D'altro canto, poiché il concetto di base fissa è sostanzialmente analogo (fatte salve alcune differenze) a quello di stabile organizzazione, e poiché i principi ispiratori dell'articolo 7, relativo ai redditi d'impresa (nella cui sfera di applicazione ricadono i redditi derivanti dall'esercizio di attività professionali a seguito delle modifiche adottate dall'Ocse), non sono difformi dai criteri su cui si basava il preesistente articolo 14, il regime impositivo dei redditi che un professionista italiano ritrae dall'attività esercitata all'estero non sembra soggetto a radicali modifiche.

I redditi percepiti da un professionista italiano saranno imponibili in Italia a meno che egli non svolga l'attività in un altro Stato (contraente) per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. In questo caso, i redditi saranno imponibili nello Stato estero (contraente), ma solo limitatamente alla parte attribuibile alla stabile organizzazione.

Ai fini dell'individuazione delle circostanze che configurano la presenza di una stabile organizzazione, l'applicazione dei criteri previsti dall'articolo 5 del Modello Ocse all'esercizio di attività di carattere professionale può rappresentare un aspetto critico, dal momento che questi criteri sono stati definiti con riferimento alla realtà economica delle attività industriali e commerciali che richiedono, in linea di principio, un'organizzazione di beni e di risorse più complessa.

Nello stesso commentario Ocse si sottolineano le affinità tra l'articolo 7 e l'articolo 14 e, sia pur indirettamente, tra il concetto di base fissa (previsto dall'articolo 14) e quello di stabile organizzazione (richiamato dall'articolo 7). L'abolizione dell'articolo 14 è emblematica della tendenza che va delineandosi in ambito internazionale a trattare in maniera uniforme redditi da lavoro autonomo e redditi d'impresa.

I servizi sono attività economica

La proposta li include nel concetto di business ai fini del prelievo tributario

Lil 27 gennaio 2000 il Comitato affari fiscali dell'Ocse ha approvato il rapporto finale del Gruppo di lavoro istituito nel '96 per esaminare le problematiche interpretative e applicative dell'articolo 14 del Modello di convenzione Ocse contro le doppie imposizioni. L'articolo 14, rubricato "professioni indipendenti", si applica ai redditi prodotti dai soggetti residenti in uno Stato contraente che prestano attività professionali o altre attività di carattere indipendente nell'altro Stato contraente; per questi redditi, il potere impositivo viene attribuito esclusivamente allo Stato della residenza del soggetto, a meno che questi non disponga abitualmente di una base fissa nell'altro Stato per l'esercizio delle proprie attività.

Più precisamente, l'intento del Gruppo di lavoro era la verifica dei punti di contatto dell'articolo 14 con l'articolo 7, relativo agli utili delle imprese, che dispone un'analoga ripartizione delle potestà impositive con la sola differenza di attribuire il potere di tassazione allo Stato della fonte nel caso di svolgimento di attività in tale Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Il Gruppo di lavoro ha raccomandato l'eliminazione dell'articolo 14 dal Modello Ocse per due motivi:

— l'articolo 14 dà luogo a problemi applicativi che possono determinare sovrapposizioni di imposizione o altre distorsioni;

— non esistono differenze sostanziali fra l'articolo 14 e l'articolo 7 e quelle esistenti non sono tali da giustificare il mantenimento dell'articolo 14 nel corpus del Modello Ocse.

Per effetto dell'eliminazione dell'articolo 14 i redditi da attività professionali rientrerebbero quindi nell'ambito di applicazione dell'articolo 7.

In sede di approvazione, Italia e Portogallo si sono riservati il diritto di non recepire l'eliminazione dell'articolo 14 nelle Convenzioni di futura stipulazione: sarà quindi possibile che, nelle Convenzioni stipulate dall'Italia, si continui ad avere una previsione distinta per i redditi da attività professionale.

Problematiche applicative.

Il rapporto analizza le principali problematiche riscontrate dagli Stati Ocse nell'applicazione dell'articolo 14, riconducibili a difficoltà interpretative legate all'individuazione delle attività e dei soggetti cui tale articolo si applica. In particolare:

— il concetto di "servizi professionali e altre attività di carattere indipendente" si sovrappone parzialmente a quello di attività d'impresa disciplinato dall'articolo 7;

— frequentemente si sono presentate problematiche nella distinzione fra professioni indipendenti (articolo 14) e professioni dipendenti (articolo 15);

— non è chiaro se l'articolo 14 si applichi esclusivamente alle persone fisiche o anche ad altri soggetti, quali le società di persone e le società di capitali.

Sostanziale analogia fra gli articoli 14 e 7. L'analisi condotta dal Gruppo di lavoro non ha riscontrato differenze sostanziali tra i due articoli. In particolare:

— il concetto di "stabile organizzazione" (articolo 7) non differisce significativamente da quello di "base fissa" menzionato dall'articolo 14; eventuali differenze, quale quella relativa al concetto di "stabile organizzazione personale" (non previsto per la base fissa), non trovano una giustificazione condivisibile;

— l'articolo 14, così come l'articolo 7, si applica a tutti i soggetti che producono redditi attraverso una base fissa nell'altro Stato, anche se l'attività non viene prestata direttamente da questi soggetti;

— non vi è, di fatto, una differenza sostanziale fra il concetto di "utili" di cui all'articolo 7 e quello di "redditi" di cui all'articolo 14, dal momento che, in entrambi i casi, per la determinazione dell'imponibile è ammessa la deducibilità dei costi sostenuti per lo svolgimento dell'attività.

Proposte di modifica all'attuale Modello Ocse. A seguito della decisione di eliminare l'articolo 14, il rapporto contiene le modifiche da apportare al Modello Ocse in sede di revisione al fine di armonizzare a tal fine le singole norme. Per consentire l'inclusione delle attività professionali nel campo di

applicazione dell'articolo 7, relativo agli "utili di un'impresa", vengono introdotte nell'articolo 3 due nuove definizioni:

— la nozione di "impresa", definita come "lo svolgimento di qualsiasi tipo di attività economica (business)";

— la nozione di "attività economica", che include anche i "servizi professionali e ogni altra attività di carattere indipendente".

Attraverso queste modifiche, le attività professionali verranno ricomprese nell'ambito applicativo dell'articolo 7. Le altre modifiche proposte dal rapporto risultano invece di mero coordinamento.

Un doppio canale di vigilanza

I sistemi di rilevazione sono interni o di cooperazione internazionale

Il controllo dei redditi professionali e della posizione fiscale dei contribuenti rispetto ai singoli Stati sono garantiti dai sistemi di rilevazione nazionale e, in seconda battuta, dagli strumenti di cooperazione internazionale. In effetti, l'applicazione dell'articolo 14 del modello convenzionale contro le doppie imposizioni può portare a non pochi conflitti tra singoli Stati contraenti e non, che vogliono assoggettare ad imposta i redditi prodotti da un professionista nel proprio territorio.

Sistemi di rilevazione interna. Gli strumenti di controllo nazionali operano innanzitutto attraverso l'integrazione delle informazioni possedute da banche dati pubbliche (statali o locali) o private (banche dati delle società di gestione dell'energia elettrica o del gas o degli intermediari finanziari) ovvero sulla base delle informazioni offerte dallo stesso soggetto per l'ottenimento di documenti. Esse sono dunque costituite dal complesso dei sistemi di rilevazione informatico o manuale operante sul territorio nazionale. Questi strumenti hanno lo scopo di:

— verificare in base alle regole interne la realizzazione o meno

■ I DUE «GUARDIANI»

Gli strumenti di controllo dei redditi professionali

Sistemi	Contenuto
Nazionali	<ul style="list-style-type: none">• Banche dati pubbliche (anagrafe tributaria)• Banche dati private (intermediari finanziari o società di gestione o somministrazione di fonti di energia)• Anagrafi dei Comuni• Strutture sanitarie
Internazionali	<ul style="list-style-type: none">• Scambio di informazioni (articolo 26 della convenzione contro le doppie imposizioni)• Assistenza tra Stati su richiesta, automatica o spontanea (Direttiva 77/977)• Esecuzione di verifiche simultanee (accordi specifici)

della condizione di "residenza", condizione che fa scattare la tassazione piena del contribuente e che, solitamente, si attribuisce o in base all'iscrizione del soggetto all'anagrafe dei residenti ovvero alla permanenza dello stesso nel territorio dello Stato per un periodo superiore nell'anno a 183 giorni;

— accertare i redditi che sono stati prodotti dal soggetto sul territorio dello Stato;

— accertare i rapporti di lavoro o di altro genere intercorsi tra il soggetto e soggetti residenti sul territorio dello Stato.

In Italia questi strumenti sono costituiti dall'anagrafe tributaria, dalle banche dati di Comuni, Regioni, strutture sanitarie ovvero da tutte le fonti di informazioni dirette ed indirette gestite da enti pubblici o privati con interessi pubblici. Si ricorda a questo proposito che l'amministrazione finanziaria in base all'articolo 20 della legge 133/99 ha esteso, di fatto, per fini accertativi la sua possibilità di accesso a banche dati di ogni genere.

Sistemi di cooperazione internazionale. Sul piano interna-

zionale gli Stati hanno, attraverso la stipula di accordi e convenzioni, cercato di creare degli strumenti di accertamento e di assistenza reciproca, al fine di controllare la posizione dei singoli contribuenti. Questi strumenti sono costituiti:

— in base all'articolo 26 delle convenzioni contro le doppie imposizioni, dallo scambio d'informazioni. Le informazioni che sono oggetto dello scambio riguardano unicamente le imposte sui redditi e possono essere utilizzati solo per l'accertamento del debito tributario o per i connessi ricorsi amministrativi;

— in base alla direttiva 77/799 del 19 dicembre 1977, dall'assistenza diretta e reciproca delle singole amministrazioni fiscali. L'assistenza si realizza o sulla base di richieste specifiche, sulla base di segnalazioni spontanee o sulla base di un sistema di comunicazioni automatiche;

— in base ad accordi specifici, dall'effettuazione di verifiche simultanee realizzate presso i contribuenti da due o più amministrazioni fiscali. Allo stato attuale l'Italia ha stipulato accordi di questo tipo con Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Norvegia, Polonia, Stati Uniti, Slovacchia, Svezia e Ungheria.