

4 Diritto tributario italiano

Il caso Apple Italia



Marco Greggi
Professore Associato
Dipartimento di giurisprudenza,
Università di Ferrara

Un caso di stabile organizzazione occulta dietro all'accordo per 318 milioni di euro con il Fisco italiano

L'anno nuovo è stato salutato, come da tradizione in Italia e nonostante i divieti in alcuni comuni, da fuochi d'artificio e dai cosiddetti "Botti di Capodanno". Uno però ha risuonato più forte di tutti: e ha riguardato l'Amministrazione finanziaria.

La stampa quotidiana italiana^[1] ripresa con un po' di smarrimento da quella estera^[2], ci ha consegnato la notizia di un accordo transattivo fra il colosso multinazionale di *Cupertino Apple Inc.* (o meglio, una sua controllata europea) e l'Erario del Belpaese, per una cifra da capogiro: 318 milioni di euro. Secondo il Fisco italiano, *Apple* avrebbe omesso di dichiarare redditi percepiti in Italia per diversi anni (2008-2013), facendoli figurare invece come realizzati da una sua società controllata irlandese (*Apple Distribution International Ltd.*).

Anche se i termini della verifica non sono chiari ai lettori (e probabilmente mai lo saranno, vista la chiusura in sostanziale adesione dell'accertamento e il conseguente obbligo di riservatezza) dalla lettura della stampa generalista che si è interessata^[3] pare emergere che si sia trattato di un caso di stabile organizzazione occulta accertato in capo alla filiale italiana del gruppo multinazionale. La succursale si contraddistingueva in effetti per un fatturato straordinariamente basso avuto riguardo invece al significativo volume d'affari registrato in Italia dalla multinazionale statunitense, anche mediante vendite *online*.

Secondo l'Amministrazione finanziaria italiana (pare di comprendere dai primi articoli pubblicati a caldo), la società residente non si limitava a svolgere la sua attività di consulenza e di supporto per le altre società del gruppo, ma realizzava anche un'ulteriore attività economica nel loro esclusivo interesse. Quando questo accade, ed è verificato, allora è possibile attribuire alla stabile organizzazione "occulta" in Italia una quota-parte dei proventi che altrimenti sarebbero stati tassati solo all'estero in capo alla società non residente.

Infatti le norme del diritto tributario internazionale (articolo 7 del Modello di Convenzione OCSE, ad esempio) insegnano che una società che non risiede in un Paese (come *Apple*

Distribution International Ltd., che appunto non risiede in Italia ma in Irlanda) vi deve versare le imposte sul reddito solo se possiede una stabile organizzazione nel luogo ove realizza profitti: una sede fissa d'affari attraverso la quale essa esercita in tutto o in parte la sua attività (nel sistema italiano il richiamo è all'articolo 162 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi [di seguito TUIR]). La società irlandese della *Apple* questa sede in Italia non la possedeva, perché vendeva i prodotti *online*, attraverso il sito web, visitato giornalmente da migliaia di italiani ingolositi dalle ultime novità tecnologiche che la società di *Cupertino* mette a disposizione.

Vero è che esiste in Italia, come si è detto, una società del gruppo *Apple*, e che ci sono, sparsi nella penisola, svariati *Apple Store*.

Ma si tratta di società diverse che regolarmente pagano le imposte in Italia solo però sui profitti ad esse attribuibili: insomma, per i dispositivi elettronici (*iPad*, *iPhone* e così via) venduti in negozio o per i servizi prestati direttamente: non anche per quelli *online* (che sono il boccone più grosso e appetitoso per il fisco).

Ma cosa succede se la società italiana (e qui residente) lavora anche nell'interesse della società irlandese, ad esempio svolgendo attività di ricerca, consulenza, *backoffice* e contatto con la clientela? I confini fra le due (società italiana e omologa irlandese), apparentemente chiari e incontrovertibili, cominciano a sfumare verso una zona grigia che, si sa, è sempre pericolosa.

Probabilmente su questa ambiguità si è poggiato il lavoro (encomiabile) delle autorità, che hanno potuto correttamente sostenere che una sede fissa d'affari in Italia l'*Apple* irlandese l'aveva (e l'ha) ed è la società controllata qui costituita. Non è la prima volta che questo accade in Italia: già circa quindici anni fa un analogo risultato era stato raggiunto con un'altra multinazionale americana, la *Philip Morris*^[4]: altri tempi, altri prodotti.

Nel caso del 2001 ad andare in fumo (è il caso di dirlo!) era stata un'operazione di pianificazione fiscale che ruotava attorno a una società controllata residente in Italia e che

svolgeva attività di supporto (divenendo così stabile organizzazione) per l'intero gruppo multinazionale.

Non si tratta quindi, come i più rapidi commentatori hanno sostenuto, di un caso di evasione fiscale realizzata attraverso strutture artificiose, ma di un'ipotesi che abbiamo imparato a conoscere come di *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), per dirla con le parole dell'OCSE. L'Organizzazione di Parigi dal 2013[5] ha messo al centro dell'attenzione della comunità scientifica (e non solo) i rischi connessi al comportamento abusivo di diverse società (soprattutto multinazionali) che, con operazioni più o meno sofisticate di *tax planning*, riescono a trasferire i loro profitti presso giurisdizioni fiscali amichevoli.

La situazione poi si complica ancora di più per l'erario dello Stato che subisce l'erosione quando le imposte dovute sono trasferite non verso uno sperduto paradiso fiscale caraibico, ma presso un Paese *partner* dell'Unione europea (di seguito UE): magari non meno generoso del remoto isolotto, ma protetto dal diritto comunitario e da principi come quelli della libertà di stabilimento o della libera circolazione dei capitali.

L'accordo chiuso dalla *Apple*, il primo per questi importi e a queste latitudini, è forse il segnale che qualcosa sta cambiando, e sono nel giusto gli analisti americani[6] quando paventano che questo possa essere il primo di una lunga serie di incidenti: uno per ogni Paese in cui la *Apple* (ma a questo punto anche le altre multinazionali del settore della tecnologia e Internet) ha adottato lo stesso *business plan*.

Dal canto suo l'Italia ha dimostrato di essere, fra i Paesi OCSE, quello forse più attento a recepirne le raccomandazioni e le novità in tema di stabile organizzazione, prezzi di trasferimento e di determinazione del reddito imponibile. Lo aveva già fatto nel recente passato, ancora in tema di stabile organizzazione, applicando la *Separate entity theory* alla stabile organizzazione in Italia di un gruppo multinazionale, e trovando la sua conclusione confermata dalla giurisprudenza di merito milanese[7].

In quel caso, addirittura, le novità OCSE in tema di stabile organizzazione erano state utilizzate per interpretare (retro-attivamente) un modello di *business* che di quelle raccomandazioni non poteva tener conto *ratione temporis*.

Insomma, al di là delle specificità del caso concreto, e del giusto clamore mediatico suscitato, il caso *Apple* resta sintomatico di una mutata attitudine dell'Amministrazione finanziaria italiana nei confronti della pianificazione fiscale internazionale,

e vede il fisco più concentrato sulla verifica delle operazioni transfrontaliere e sempre più intrusivo nei confronti di modelli di *tax planning* messi all'indice nel quadro dell'azione BEPS.

Dal punto di vista del contribuente, c'è da sperare che l'attuazione delle linee guida OCSE in merito si estenda anche ai profili di tutela e di garanzia del contribuente stesso, salvaguardando (proprio come nel caso *Apple*) un diritto al contraddittorio esemplare per i tempi e le modalità di celebrazione.



A uscire sconfitta dal caso in questione, tutto sommato, è principalmente l'Irlanda, che ha fatto della competitività fiscale il solo ed esclusivo fattore del suo sviluppo economico, e che ora vede seriamente pregiudicata la sua posizione attrattiva da un comportamento più attento da parte dei Paesi in cui le multinazionali fanno effettivamente affari: dove hanno cioè un concreto e proficuo mercato di sbocco per i loro prodotti o per i loro servizi.

L'unica incognita allo stato rimasta insoluta, riguarda la compatibilità di questo approccio con il diritto comunitario, e con il principio della libertà di stabilimento in particolare. C'è da chiedersi, infatti, se un atteggiamento troppo intrusivo dell'Amministrazione finanziaria in tema di stabile organizzazione occulta possa essere ritenuto compatibile con l'articolo 49 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE).

Si tratta di un quesito cui il caso *Apple* non dà risposta, ma già la stampa generalista segnala che altri nodi, riguardanti altre multinazionali stanno venendo al pettine: come a dire che in Italia Capodanno non è ancora finito.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.webnews.it/wp-content/uploads/2015/02/apple_store.jpg
[13.01.2016]

[1] Si veda: http://www.repubblica.it/economia/2015/12/30/news/e_apple_il_primo_big_che_si_piega_accordo_col_fisco_italiano_paghera_318_milioni-130346963 [13.01.2016].

[2] Si veda: <http://onforb.es/1IE7mTw> [13.01.2016].

[3] Si veda: http://www.corriere.it/tecnologia/15_dicembre_30/apple-accordo-l-agenzia-entrate-fisco-318-milioni-euro-e18af314-aebe-11e5-8a3c-8d66a63abc42.shtml [13.01.2016].

[4] Si ricordino ad esempio le sentenze di Cassazione n. 3367 e 3368 del 20 dicembre 2001, depositate il 7 marzo 2002.

[5] OCSE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Parigi 2013.

[6] Si veda: <http://on.ft.com/1Y0dqQB> [13.01.2016].

[7] In base a questa interpretazione non possono essere dedotti costi dalla stabile organizzazione per la fruizione di beni o servizi da parte della casa

madre non residente, se siffatti beni devono in realtà essere considerati come pertinenti al "fondo di dotazione" della stabile organizzazione in Italia. Si veda più in dettaglio la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, del 1. dicembre 2010, n. 475.