

# Il piano d'azione BEPS trova i suoi limiti nella giurisprudenza tributaria italiana di merito?

L'utilizzo del principio di non discriminazione per circoscrivere l'applicazione del criterio di inerenza



**Marco Greggi**

Professore Ordinario, Dipartimento di giurisprudenza, Università di Ferrara

<b>I. Introduzione: il piano BEPS da soft law a "diritto vivente" .....</b>	<b>69</b>
<b>II. Le circostanze del caso concreto e i rilievi mossi dall'Amministrazione finanziaria italiana .....</b>	<b>70</b>
<b>III. La posizione presa dalla Commissione tributaria regionale e il primato della Convenzione contro le doppie imposizioni vigente .....</b>	<b>71</b>
<b>IV. Segue: l'utilità e la replicabilità del precedente (anche nella prospettiva elvetica).....</b>	<b>72</b>
<b>V. Considerazioni conclusive: l'effettiva incidenza del piano BEPS nella giurisprudenza.....</b>	<b>73</b>

## I. Introduzione: il piano BEPS da soft law a "diritto vivente"

A ormai cinque anni dalla sua prima formulazione, il piano d'azione BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) promosso dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) sta faticosamente trovando la sua strada all'interno dei Paesi che aderiscono all'Organizzazione di Parigi, e non solo. Non si contano, in letteratura, gli interventi e i contributi finalizzati a chiarirne la portata<sup>[1]</sup>, suggerirne miglioramenti, prevederne l'impatto<sup>[2]</sup>.

Allo stesso modo, seppure con velocità variabili, numerosi legislatori, in Europa e nel mondo, hanno progressivamente adattato le legislazioni domestiche ai pilastri che reggono l'iniziativa nel suo complesso: quelli di una fiscalità orientata a recuperare una simmetria fra luogo in cui la ricchezza è prodotta e luogo in cui il potere di imposizione dovrebbe essere effettivamente esercitato.

L'Italia, Paese membro dell'OCSE, non è stata da meno. Anzi, per certi aspetti è stata più realista inserendo già nella legge delega di riforma del 2014<sup>[3]</sup> un implicito (ma chiarissimo) riferimento a questi principi guida<sup>[4]</sup>.

Come sempre più spesso accade, poi, la medesima Commissione europea ha adottato una politica di intervento in ambito tributario coerente con la cornice stabilita a Parigi. Le ultime direttive implementate in materia tributaria, e in particolare quella dedicata al contrasto dell'elusione fiscale<sup>[5]</sup>, muovono in modo sincrono rispetto ai lavori svolti dall'OCSE, esaltandone così la portata precettiva.

Sino ad oggi, almeno in Italia, era mancato conforto giurisprudenziale a queste linee di fondo. Era assente, cioè, la prova empirica dell'effettivo impatto del piano d'azione BEPS sugli orientamenti giurisprudenziali che, in fin dei conti, sono gli unici sui quali si misura il diritto vivente di un Paese.

La sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna che qui si commenta<sup>[6]</sup> (in realtà si tratta di una sola pronuncia in un filone più ampio che riguarda lo stesso contribuente, ma nell'ambito del quale non si registrano voci distoniche) sembra interrompere questo silenzio. E lo fa in un modo del tutto originale.

Se da un lato infatti la Commissione è consapevole dell'importanza della tutela della base imponibile "domestica" a fronte di pericolose erosioni a favore di Stati stranieri<sup>[7]</sup>, dall'altro

<sup>[3]</sup> Legge (L.) dell'11 marzo 2014, n. 23, Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, in: Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 59 del 12 marzo 2014.

<sup>[4]</sup> Art. 12, comma 1.

<sup>[5]</sup> Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

<sup>[6]</sup> Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna del 30 ottobre 2017, n. 2996 (Sez. IX); Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna del 15 novembre 2017, n. 3092 (Sez. IX).

<sup>[7]</sup> MARCO GREGGI, I nuovi trend internazionali: dal BEPS al Consiglio UE, in: Fran-

<sup>[1]</sup> CRISTIANO BORTOLOTTI, Quattro anni fa nasceva il progetto BEPS, in: NF 2/2017, p. 61 ss.

<sup>[2]</sup> SAMUELE VORPE, È in arrivo l'uragano BEPS!, in: NF 10/2015, p. 4.

tuttavia è parimenti attenta a misurare le esigenze di contrasto all'elusione fiscale internazionale con principi di uguale importanza, quali quello di non discriminazione. Secondo i giudici tributari, la "internazionalità" dell'operazione non deve costituire un ulteriore indizio della sua potenziale elusività: il *Profit Shifting* "Italia su Estero" non deve essere trattato in modo più rigoroso rispetto a quello "Italia su Italia".

Si tratta di un orientamento importante anche nella prospettiva elvetica, nella misura in cui il quadro argomentativo seguito dalla Commissione tributaria qui è facilmente replicabile nei rapporti tra Italia e Svizzera, e anche forse per il fatto che esso sembra precorrere, almeno di pochi mesi, una stessa linea di pensiero che riguarda l'intera disciplina dei prezzi di trasferimento in una dimensione europea[8].

In questo caso, tuttavia, non di libertà eurolunitarie si tratta, quanto piuttosto di lineare applicazione di una Convenzione contro le doppie imposizioni (CDI): insomma di un conflitto fra tradizione (principio di non discriminazione nel diritto tributario internazionale) ed innovazione (legislazione domestica e prassi amministrativa *BEPS compliant*).

## II. Le circostanze del caso concreto e i rilievi mossi dall'Amministrazione finanziaria italiana

Il caso deciso dalla Commissione regionale riguardava una società controllata in Italia da una capogruppo statunitense. La seconda aveva ceduto alla prima, in usufrutto, il proprio marchio per cinque anni. In seguito a tale operazione, il segno distintivo veniva poi lasciato alla società controllata in Italia in forza di un più ordinario contratto di licenza. La controllata italiana, a sua volta, aveva concesso in sub-licenza (anche se la forma del contratto non emerge direttamente dal testo della sentenza) il medesimo segno distintivo ad altre società dello stesso gruppo, riscuotendo così *royalties* attive.

Alla luce di questo schema negoziale, il contribuente aveva prima sistematicamente provveduto alla deduzione delle quote di ammortamento del prezzo pagato per l'usufrutto (per i cinque anni di durata) e poi delle *royalties* concesse alla casa madre, applicando ai versamenti le ritenute alla fonte (8%) previste dalla Convenzione vigente[9].

L'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto tale comportamento anomalo, sia nella scelta del modello contrattuale che, ancora di più, nella sua variazione nel corso degli anni. Quello che non risultava coerente agli occhi dell'Agenzia, cioè, era che la gestione del segno distintivo fosse avvenuta tradizionalmente a titolo gratuito, per poi essere sostituita da un usufrutto e poi ancora da un contratto di licenza, seppure su un arco temporale particolarmente prolungato[10]. A essere criticata

cesco Avella, L'internazionalizzazione delle imprese, Il Sole 24 ore, 2015, p. 85.

[8] Si vedano le conclusioni dell'Avvocato generale in C-382/16 "Hornbach-Baumarkt AG".

[9] Quella attuale è stata ratificata con la L. 3 marzo 2009, n. 20. Anche l'attuale art. 12, comma 2, lett. b) prevede una ritenuta generalizzata dell'8%.

[10] I diversi modelli gestionali del marchio (ivi incluso il *leasing*) e i loro regimi

non era dunque la scelta dell'imprenditore, ma la variazione di un modello gestionale nel corso degli anni senza apparenti motivazioni economiche.

Tutto questo aveva avuto un impatto rilevante sulla contabilità della controllata, e poi ancora sulla determinazione del reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRES) in termini di quote di ammortamento deducibili (in costanza di usufrutto) e successivamente di *royalties* passive anch'esse rilevanti come componenti negative del reddito d'impresa in Italia. Dal punto di vista del contribuente, poi, il rilievo dell'operazione era tale che ai pagamenti a favore della società americana venivano applicate le ritenute alla fonte alle *royalties* mentre nessuna tassazione alla fonte era prevista per l'usufrutto[11].

Ecco che allora tutto questo aveva portato l'Ufficio ad intervenire sulle operazioni così come strutturate, censurando le stesse in una prospettiva di inerenza. Secondo l'Ufficio, cioè, le componenti negative rilevate dalla controllata italiana non erano deducibili in quanto non inerenti, e in ragione del fatto che, per anni in precedenza, il marchio era stato concesso a titolo gratuito. In conclusione, la politica contrattuale del gruppo era esclusivamente finalizzata ad erodere l'imponibile in Italia e a trasferire profitti presso un'altra giurisdizione fiscale[12].

È significativa in questo senso la scelta di non ipotizzare comportamenti elusivi o abusivi del diritto, ma di risolvere il tema del *Profit Shifting* impiegando il solo criterio di inerenza, inteso come correlazione fra componenti negative e attività economica condotta dal contribuente sul territorio dello Stato.

Anche se non è dato sapere se tale scelta sia stata compiuta in ragione delle linee guida (*soft law*) OCSE, di per certo la posizione dell'Ufficio italiano è stata assolutamente coerente, tentando di criticare una scelta del contribuente con gli strumenti giuridici che più si confacevano ad una ricostruzione alternativa dell'operazione commerciale.

tributari sono analizzati in: MARCO GREGGI, Profili fiscali della proprietà intellettuale nelle imposte sui redditi, Pisa 2010. Nella prospettiva svizzera invece FRANCO POLLONI, L'imposizione di dividendi, interessi e diritti di licenza, in: Peter Locher, Lezioni di fiscalità internazionale, Lugano 2005, p. 129 ss.

[11] Proprio la maggiore difficoltà nella gestione delle componenti negative in costanza di usufrutto ha portato, verosimilmente, il gruppo multinazionale a cambiare la strategia di gestione del marchio a favore di un più tradizionale contratto di licenza. Ancorché tale profilo non emerga dalla ricostruzione dei fatti di causa in sentenza, è ragionevole ritenere che nessuna ritenuta alla fonte fosse stata applicata in Italia al corrispettivo pagato dalla controllata a favore della controllante per il diritto di usufrutto sul segno distintivo. È possibile cioè che il pagamento effettuato a favore della controllante per il diritto d'usufrutto fosse avvenuto senza l'applicazione di ritenuta alla fonte (a titolo d'imposta) secondo i dettami di cui all'art. 25 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973 proprio perché tale compenso potrebbe ricadere nell'ambito dei redditi di impresa commerciale e non dei canoni (art. 7 dunque, e non 12 della CDI fra Italia e Stati Uniti vigente al tempo dei fatti di causa). Si tratterebbe, se così fosse, di una scelta particolarmente ardita da parte del contribuente: tale da giustificare in seguito, *res melius perpensa*, la stipula di una licenza.

[12] Significativo che dal testo della sentenza emerga la critica al fatto che il contribuente intendesse "[...] spostare materia imponibile dall'Italia agli USA [...]" (p. 3): che altro non è che il concetto di *Base Erosion* così come identificato nella letteratura BEPS.

Il principio di inerenza, latamente considerato<sup>[13]</sup>, è proprio quello che permette di recuperare quella simmetria fra luogo di creazione della ricchezza e luogo di tassazione cui il rapporto BEPS si pone a presidio, nelle sue diverse sfaccettature, e a prescindere dalle particolarità delle diverse azioni in cui esso si concretizza.

Consapevolmente o meno, l'Agenzia delle Entrate aveva inteso osservare come la rilevazione di una componente negativa in Italia non avesse senso (non fosse in linea con il principio di ragionevolezza o forse anche di utilità economica) nella misura in cui la medesima impresa, tradizionalmente, aveva concesso quello stesso segno distintivo senza addebitare all'italiana alcuna spesa ulteriore. Il mutamento di strategia industriale, apodittico ed immotivato, altro non era che una artificiosa allocazione di materia imponibile da uno Stato ad un altro, sempre secondo l'Ufficio.

### III. La posizione presa dalla Commissione tributaria regionale e il primato della Convenzione contro le doppie imposizioni vigente

La Commissione tributaria non ha sconfessato questo approccio, almeno non *apertis verbis*, ma ne ha negato le conclusioni sulla base di circostanze del caso concreto e su una rilettura delle diverse norme rilevanti, sia di natura domestica che convenzionale. Quello che poteva essere un tradizionale problema risolvibile mediante l'applicazione delle regole sui prezzi di trasferimento è divenuto così verosimilmente il primo arresto di Commissione tributaria regionale in cui la filosofia BEPS è stata testata in sede giurisdizionale.

Il giudice tributario ha bilanciato, come si è riassunto sopra, due esigenze: la tutela della base imponibile domestica e i principi, per così dire classici, della fiscalità internazionale<sup>[14]</sup>. In questo secondo filone, il divieto di discriminazione, calato espressamente in un articolo della CDI fra Italia e Stati Uniti<sup>[15]</sup>, è quello che ha trovato accoglienza migliore nel ragionamento della Commissione.

Il piano d'azione BEPS, nella sua complessità, è essenzialmente orientato ad un obiettivo: recuperare la simmetria fra luogo di tassazione e luogo di produzione di ricchezza. Questo obiettivo attraversa, come un ideale filo rosso, tutte le quindici azioni che lo caratterizzano: in alcune di esse è più evidente, mentre in altre corre, per così dire, sottotraccia nella reportistica OCSE.

Per perseguirlo, l'Organizzazione di Parigi raccomanda l'impiego di diversi strumenti, alcuni di natura precettiva, altri appartenenti all'insieme della *soft law*, altri ancora che vanno ad incidere sulle *best practices* delle diverse Amministrazioni. Insomma, si tratta di una proposta di soluzione multilivello e,

per così dire, multifonte. L'applicazione e la concreta attuazione del piano BEPS supera quindi il diritto positivo tradizionalmente accolto, quasi di matrice novecentesca.

Certamente al piano si può dare attuazione attraverso diversi strumenti, alcuni dei quali anche di natura giuridica e attraverso l'introduzione di norme positive (la convenzione multilaterale e le direttive europolitane vanno in questo senso, ad esempio), ma forse non è del tutto fuori luogo sostenere che il passaggio cruciale che decreterà il successo (o l'insuccesso) dell'iniziativa dell'OCSE sarà il *paradigm shift*, un passaggio, per così dire, culturale, che saprà imporre a tutti gli interpreti<sup>[16]</sup>.

La Commissione emiliana è verosimilmente consapevole di questa istanza, ma non è pronta a percorrerla sino in fondo. Oppure, se si preferisce, è già alla ricerca dei suoi controlimiti, anche se per comprendere questo è necessario fare un passo indietro.

Dal punto di vista sistematico, la tutela dell'imponibile statale italiano, vale a dire la limitazione della sua erosione a favore di giurisdizioni fiscali estere, avviene oggi attraverso diversi strumenti, anche nel diritto positivo. Alcuni di essi hanno valenza sostanziale, altri invece meramente procedimentale, e incidono su obblighi tributari accessori come quello di dichiarazione, o ancora il rafforzamento dei poteri di accertamento dell'Amministrazione mediante l'introduzione di presunzioni *iuris tantum*. Esempi in questo senso sono molteplici, basti pensare alle regole sui prezzi di trasferimento<sup>[17]</sup> (peraltro puntualmente richiamate in sentenza), a quelle sulle società controllate estere<sup>[18]</sup>, agli obblighi dichiarativi per le attività estere<sup>[19]</sup> e da ultimo ancora alle presunzioni di redditività che assistono la scoperta di attività in altri Paesi che non siano state dichiarate<sup>[20]</sup>.

Oltre a disposizioni come quelle testé citate che vocationalmente e, per così dire, nativamente, riguardano la fiscalità internazionale<sup>[21]</sup>, ve ne sono altre che possono essere utilizzate (e di regola lo sono) per limitare l'incidenza fiscale (in Italia) dei rapporti con l'estero.

Il principio di inerenza, enunciato (o confermato, a seconda della corrente dottrinale cui si accede) all'art. 109 TUIR ne

[16] NATHALIE BRAVO/SRIRAM GOVIND/RITA JULIEN/PEDRO G. LINDENBERG SCHOUERI, *Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand?*, in: *Intertax*, vol. 45, issue 12, 2017, p. 852.

[17] Art. 110, comma 7, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).

[18] Art. 167 TUIR. In merito diffusamente ANDREA BALLANCIN, *Il regime di imputazione del reddito delle imprese estere controllate*, Padova 2016. In particolare cfr. p. 220 ss.

[19] Si tratta degli obblighi di monitoraggio fiscale che si assolvono mediante compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi e che insistono non solo sui titolari di attività estere, ma anche su coloro che ne hanno in ogni caso la possibilità di disporre (cfr. in merito Cassazione n. 17051 del 21 luglio 2010).

[20] Art. 12, comma 2, Decreto Legge (D.L.) del 1° luglio 2009, n. 78. Cfr. *infra* nota 35 per ulteriori riflessioni sulla portata (e sulla legittimità) di questa presunzione.

[21] Si potrebbe poi anche ricordare la disciplina già vigente sulla indeducibilità dei costi sostenuti con soggetti residenti in territori a fiscalità privilegiata, che forse è l'esempio più eclatante della specificità.

[13] MARCO GREGGI, *Il principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa 2012.

[14] CLAUDIO SACCHETTO, *La trasformazione della sovranità tributaria: i rapporti fra ordinamenti e le fonti del diritto tributario*, in: Claudio Sacchetto, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino 2011, p. 3 ss.

[15] Nella Convenzione attualmente vigente il riferimento è all'art. 24.

è un esempio. Nella sua interpretazione tradizionale[22], sia nelle imposte dirette che nell'imposta sul valore aggiunto (IVA), esso sottende una necessaria correlazione fra costo sostenuto e attività condotta. Vi è inerenza quando il costo sostenuto è (anche solo prospetticamente) strumentale alla conduzione di quella attività e quindi (sempre auspicabilmente) alla produzione di reddito.

Data la sua ampiezza applicativa esso ben si presta dunque a un filtro nei confronti delle spese sostenute con soggetti non residenti: anzi particolarmente con questi. La ragione è semplice ed immediata: nelle transazioni commerciali con soggetti non residenti maggiore è il pericolo per l'erario nel vedersi sottratta maggiore materia imponibile, mentre nel caso di operazioni puramente domestiche l'incertezza, pur sempre presente e grave, è attenuata.

Le regole sui prezzi di trasferimento sono paradigmatiche in questo senso, data la loro riferibilità diretta solo ad operazioni Italia-Estero. L'applicazione del regime di *Transfer Price* a operazioni nazionali (da ultimo proibita dalla legge[23]) è stata tuttavia vestita in un passato non poi tanto remoto da istituti quali la manifesta antieconomicità[24] o da un'applicazione dell'art. 9 TUIR, previo riconoscimento in esso di una portata immediatamente precettiva.

Se questa è la cornice di fondo, ecco che allora la sentenza in esame si fa apprezzare per due motivi. Il primo, perché essa contesta la tendenziale "maggiore pericolosità" delle operazioni con l'estero. L'insegnamento che pare emergere dalla pronuncia è quello che pone attenzione certamente alle necessità di contrasto all'erosione dell'imponibile, ma senza che ciò si debba necessariamente tradurre in un approccio (anche solo interpretativo) maggiormente ostile ad una fattispecie solo perché in essa sono ravvisabili elementi di internazionalità.

Il principio di inerenza certamente permette all'Amministrazione di contestare la deducibilità di costi sostenuti in quanto non afferenti all'attività economica e quindi non idonei a ridurre l'imponibile fiscale. Ma la stessa inerenza, *coeteris paribus*, non può essere applicata, per così dire "a geometria variabile" e a seconda che il costo sia sostenuto con una controparte residente all'estero o magari localizzata in Italia.

Osta a questa conclusione, secondo la Commissione, la CDI (in questo caso quella stipulata con gli Stati Uniti) e il principio di non discriminazione in esso racchiuso: coerente con quello formalizzato all'interno dell'art. 24 del Modello di Convenzione OCSE.

In altri termini, e questo è l'autentico valore aggiunto di questa sentenza, il principio di non discriminazione non consente una applicazione del principio di inerenza che sia variabile a

seconda della residenza (e della nazionalità) del soggetto con il quale l'operazione commerciale è intercorsa.

Si tratta indubbiamente di una presa di posizione importante da parte della giurisprudenza tributaria italiana, nella misura in cui questa cerca di circoscrivere la portata espansiva dei principi BEPS, muovendosi soprattutto su quel piano interpretativo e, *lato sensu*, culturale, al quale si è fatto riferimento in precedenza.

Il principio di non discriminazione anche nel diritto tributario internazionale, e non dunque solamente in quello europeo[25], prevale sulle esigenze di maggiore contrasto all'erosione delle basi imponibili e al trasferimento dei profitti presso giurisdizioni straniere.

#### IV. Segue: l'utilità e la replicabilità del precedente (anche nella prospettiva elvetica)

L'utilizzo del principio di non discriminazione[26] per circoscrivere l'applicazione del criterio di inerenza, si presta tuttavia anche a critiche dal punto di vista formale.

La letteratura pressoché unanime[27] lo interpreta come riferito a operatori economici di un Paese che svolgono la loro attività nel territorio dell'altro Stato. Il caso classico, quasi manualistico, cui si fa riferimento è quello di un imprenditore cittadino di un Paese che conduce la sua attività economica nel territorio dell'altro. L'elemento di estraneità che lo contraddistingue (la cittadinanza) non deve e non può giustificare nei suoi confronti un trattamento fiscale punitivo, o comunque deteriore, rispetto a quello previsto per un suo omologo cittadino dello Stato in cui l'attività è svolta.

In altre parole, il divieto di discriminazione protegge il contribuente straniero ed è, per così dire, cucito sulla sua persona mentre tutela la soggettività passiva a tutto tondo, e non solo per quanto riguarda le imposte dirette[28]. Questo non è sicuramente il caso affrontato dalla Commissione tributaria nel caso che qui si commenta.

Il giudizio di discriminazione non è stato affrontato avendo riguardo a un soggetto straniero (estraneo), ma a una componente negativa di reddito (la quota di ammortamento prima, le *royalties* poi) del soggetto residente che veniva valutata dall'Amministrazione finanziaria in quanto riferita a una specifica transazione commerciale che aveva avuto luogo con un soggetto non residente (meglio, "cittadino" dell'altro Stato, per quanto tale definizione possa essere applicata analogicamente alle persone giuridiche).

[25] Un'analisi rigorosa e sistematica delle due prospettive può essere rinvenuta in: GIANLUIGI BIZIOLI, Il divieto di discriminazione fiscale, in: Sacchetto (nota 14), p. 143 ss.

[26] Almeno come è formulato nella CDI fra Italia e Stati Uniti.

[27] BRUNO SANTIAGO, Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law, in: European Taxation, vol. 49, n. 5, 2009, p. 249 ss.

[28] Non va infatti dimenticato che, almeno nel Modello di Convenzione OCSE, l'art. 24, dedicato al divieto di non discriminazione, è l'unico che non è limitato alle imposte dirette o a quelle comunque ad esse analoghe.

[22] MASSIMO PROCOPIO, L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi, Milano 2009.

[23] Art. 5, comma 2, Decreto Legislativo (D.Lgs.) del 14 settembre 2015, n. 147.

[24] Recentemente Cassazione n. 21405 del 15 settembre 2017.

L'elemento di estraneità, dunque, non riguardava un soggetto ma una componente reddituale. Nello stesso senso, l'effetto per così dire distorsivo non finiva per incidere sul contribuente non residente (e straniero) ma impattava sul calcolo del reddito imponibile di un soggetto localizzato nel territorio dello Stato: senza che a questo fossero ascrivibili altri elementi di estraneità. Forzando forse un po' la posizione dell'Amministrazione, si potrebbe dire che questa negava a un soggetto residente la deducibilità di un costo solo perché derivante da una operazione commerciale intrattenuta con un soggetto non residente, che tale diniego di deducibilità derivasse dal mancato rispetto del criterio di inerenza e che infine tale mancato rispetto derivasse (anche) dalla "non italianità" della controparte. In via puramente ipotetica, si potrebbe pensare che se l'*intangibile* fosse stato licenziato da una società residente, l'Amministrazione non ne avrebbe contestata l'inerenza.

Nello stesso senso, volendo nobilitare l'orientamento interpretativo della Commissione, potrebbe forse essere sostenuto che il criterio di non discriminazione abbandona qui un approccio "personale" a favore di uno caratterizzato da elementi di "realità". La discriminazione non riguarderebbe più i soggetti passivi, ma le specifiche componenti di reddito di questi che, in realtà, estranei non sono e che neppure potrebbero invocare l'applicazione della CDI. Insomma la non discriminazione garantisce a un soggetto italiano la deducibilità del costo quando, alle medesime condizioni, il costo sarebbe stato deducibile se l'operazione che lo ha generato fosse stata puramente domestica.

Si tratta di un orientamento giurisprudenziale del quale sono indubitabili due profili: (1) il rafforzamento delle garanzie per i contribuenti, a prescindere dalla loro nazionalità; (2) la svalutazione del dato letterale della CDI (e di per certo del Modello di Convenzione OCSE)[29].

Si tratta di un caso di diritto pretorile, di diritto vivente, che necessita di ulteriori conferme ma che già da solo getta una nuova luce sull'applicazione del piano BEPS dal punto di vista interpretativo. Se da un lato è doveroso un approccio più rigoroso nei confronti dell'elusione fiscale internazionale, dall'altro ciò deve avvenire in modo coerente con i principi vigenti e riconosciuti nei trattati internazionali.

Per quanto riguarda infine i rapporti tra Svizzera e Italia, questo caso è di indubbio interesse. Innanzitutto, perché il divieto di discriminazione riconosciuto nella CDI vigente tra i due Paesi è nei fatti e nelle parole allineato a quello fra Italia e Stati Uniti. Poi, anche perché i rapporti fra Svizzera e Italia, se non addirittura con l'Unione europea (UE) in generale, attraversano ancora oggi un momento di delicata riconfigurazione.

[29] ALEXANDER RUST, Article 24 Non-discrimination, in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, vol. 2, 2015, p. 1735 ss.

Le più recenti scelte dell'UE[30] in merito ai Paesi a fiscalità più o meno privilegiata sembrano gettare ombre, almeno in prospettiva, su un affresco che si considerava oramai compiuto ed esaurito a seguito della scelta elvetica di abbandonare il cd. "segreto bancario" e promuovere uno scambio automatico di informazioni da quest'anno. L'ancora più recente strategia europea di introdurre liste più o meno nere di Paesi collaborativi aumenta la confusione, riaprendo temi che si consideravano ormai superati[31].

Precedenti giurisprudenziali come questo, in estrema sintesi, ricordano agli operatori ma anche all'Amministrazione finanziaria e ai *policy makers*, se necessario, che innanzitutto *pacta sunt servanda*. Ogni scelta sia di politica fiscale che interpretativa vocata a un contrasto all'elusione fiscale internazionale deve comunque fare i conti con principi di lealtà di collaborazione che di gran lunga la precorrono, e che forse nella gerarchia dei valori da tutelare la precedono[32].

Il principio di non discriminazione racchiuso nella CDI tra Italia e Svizzera[33] potrà essere utilizzato in futuro in tutti quei casi in cui l'Amministrazione finanziaria italiana disconosca la deducibilità di costi sostenuti con una controparte elvetica, senza motivare in modo preciso e puntuale le ragioni di questa scelta ma limitandosi invece a insinuare l'inattendibilità del costo in ragione della natura della controparte, e più precisamente ancora della sua nazionalità.

#### V. Considerazioni conclusive: l'effettiva incidenza del piano BEPS nella giurisprudenza

Sorprende, ma solo fino a un certo punto, che uno dei primi riconoscimenti del piano d'azione BEPS nella giurisprudenza italiana avvenga in chiave limitatrice della portata preceettiva dello stesso. La Commissione tributaria accetta la *Base Erosion* pur di rispettare il divieto di discriminazione e senza mai nominare espressamente il Piano.

Precedenti giurisprudenziali come quello qui in commento vanno tuttavia contestualizzati, interpretati in ragione delle circostanze del caso concreto e delle scelte fatte proprie dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito dell'attività di accertamento.

L'insegnamento che si trae non va inteso criticamente, quanto piuttosto in chiave costruttiva. Esso non sconfessa certamente il piano d'azione BEPS, ma in un certo senso, si potrebbe arrivare a dire, lo rafforza, rendendolo coerente e

[30] Cfr. le conclusioni del Consiglio Economia e finanza (Ecofin) del 5 dicembre 2017 (15429/17) e la scelta di collocare la Svizzera fra i Paesi in "lista grigia" in ragione della presenza di "Harmful tax regimes" come precisato al par. 2.1 delle conclusioni.

[31] In realtà l'UE non aveva mai abbassato l'attenzione su qualificati Stati, in modo del tutto coerente sin da quando dettò le linee guida per una efficace ed efficiente tassazione con particolare attenzione appunto ai Paesi terzi (COM/2016/024 final).

[32] MARCO GREGGI, Profili di non discriminazione formale e sostanziale nel diritto convenzionale, in: Diritto e pratica tributaria, 2011, p. 788.

[33] Il riferimento è all'art. 25 della CDI tra Italia e Svizzera del 9 marzo 1976.



contestualizzandolo con i principi del diritto tributario internazionale vigente.

È ragionevole ritenere che l'autentico valore aggiunto di questo precedente sia la volontà di uscire da quello che potrebbe essere definito un "diritto tributario internazionale dell'emergenza" accogliendo invece soluzioni interpretative che cerchino di comporre diverse istanze fra loro divergenti, ma magari conciliabili. Da un lato c'è la tutela dell'interesse erariale, dall'altro la protezione dell'uguaglianza, o meglio della non discriminazione, riconosciuta sia dalle Convenzioni sia dal diritto dell'UE, che anche dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU). È dunque un fragile bilanciamento quello nel quale si è cimentata la Commissione tributaria regionale dell'Emilia, con esiti tutto sommato positivi.

La sintesi che ne scaturisce è quella secondo la quale l'estraneità<sup>[34]</sup> della fattispecie decisa, o meglio l'internazionalità di una delle componenti di reddito, non può essere considerata di per sé elemento sintomatico di elusione tributaria. Distinguere tra fattispecie in ragione della sola internazionalità che caratterizza una di esse non è coerente con il divieto di discriminazione anche se l'erosione dell'imponibile è più frequente in questi casi.

Se tale è il principio che emerge, non vanno sottovalutate tuttavia anche le ulteriori conseguenze che a livello sistematico potrebbero scaturire da questa giurisprudenza, e che vanno forse al di là dello scopo di questa breve nota. Un esempio fra tutti: si pensi alle presunzioni di redditività<sup>[35]</sup> che assistono la scoperta di attività estere detenute da un italiano, e che non siano state dichiarate all'Erario.

Com'è noto, ancora oggi la scoperta di provviste estere (magari un conto corrente bancario non comunicato all'Amministrazione finanziaria) permette all'Agenzia di considerare l'intera provvista come reddito imponibile non dichiarato, salva la prova contraria. Si tratta di una presunzione che facilita enormemente l'attività dell'Amministrazione finanziaria, e che nella logica emergenziale prima citata è anche tutto sommato ragionevole.

Ora tuttavia c'è da chiedersi se questa presunzione, e le conseguenze che da essa scaturiscono per il contribuente e per l'esercizio del suo diritto di difesa all'interno del processo tributario, possano essere accettabili alla luce del divieto

di discriminazione. È indubitabile, infatti, che la scoperta di una analoga provvista nel territorio dello Stato, presso una società fiduciaria, bancaria, o altro ancora non abbia le stesse conseguenze previste dalla norma; o almeno quelle stesse conseguenze non sono raggiunte col medesimo stringente automatismo.

Dal punto di vista teorico c'è infine da domandarsi se la maggiore aggressività della norma scritta per le fattispecie transnazionali possa essere ancora accettabile, superata la logica emergenziale, alla luce di quei criteri generali di non discriminazione che dovrebbero prevalere in un quadro generale in cui i rapporti fra Stati siano ispirati alla fiducia reciproca e alla leale collaborazione che trova conferma quotidiana dall'applicazione di un trattato internazionale come quello contro le doppie imposizioni.

[34] Estraneità in questo senso va intesa come riferimento di uno degli aspetti del caso a un ordinamento diverso rispetto a quello nazionale italiano. Il contribuente pretendeva la deduzione di un costo sostenuto a fronte di una operazione intercorsa con un soggetto non residente in Italia, e quindi assoggettato ad imposta altrove (dove appunto la "estraneità").

[35] Art. 12, comma 2, D.L. del 1° luglio 2009, n. 78. Anche il raddoppio delle sanzioni amministrative previste dal decreto solo in ragione della "internazionalità" dell'evasione fiscale si mostra censurabile in una prospettiva di applicazione non discriminatoria della pena. Sul punto tuttavia la giurisprudenza tributaria italiana si è mostrata particolarmente rigorosa (cfr. Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 2921 del 19 ottobre 2017 ove sono richiamati numerosi precedenti di Cassazione).