

Clausola di non discriminazione e paradisi fiscali



Paolo Comuzzi
PwC Tax & Legal,
TDCR Leader



Nicola Cameli
PwC Tax & Legal,
Senior Manager



Serena Scalabrini
PwC Tax & Legal,
Senior Manager

Pur essendo trascorsa una certa distanza di tempo dalla sua emanazione e pubblicazione (si parla della sentenza n. 04272/2010 coinvolgente il contribuente Agfa Gevaert S.p.A.) è ancora di un certo interesse commentare, con un certo dettaglio, questa sentenza della Cassazione per la parte che riguarda il rapporto tra la norma tributaria italiana contro i paradisi fiscali e quella convenzionale in tema di divieto di discriminazione (una norma prevista nella Convenzione tra Italia e Svizzera firmata per prevenire le doppie imposizioni ma anche la frode fiscale). Questo interesse è valido anche alla luce dell'odierna attività di verifica della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate in quanto i due organi hanno messo nel "mirino" i rapporti delle imprese italiane con le imprese che si trovano in Stati considerati paradisi fiscali (regimi fiscali privilegiati) e nella recente Circolare di agosto 2014, concernente le direttive circa l'attività di verifica, l'Agenzia delle Entrate mette l'accento sulle frodi fiscali internazionali, sicché possiamo attenderci una certa e forte attenzione ai paradisi fiscali

1. Introduzione

Guardando al sito dell'Agenzia delle Entrate e riassumendo il concetto si evince dai documenti ufficiali che si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori, individuati con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti.

La normativa tributaria italiana in materia di contrasto ai paradisi fiscali (situazione questa che coinvolge alcune "società" residenti fiscali [o entità localizzate] in Svizzera e non la generalità dei contribuenti residenti fiscali o localizzati in Svizzera) stabilisce un principio che appare chiaro e possiamo dire anche evidente ad una lettura della norma che sia rispettosa del suo tenore letterale.

In buona sostanza, questo prevede la norma del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito TUIR) nel suo sviluppo let-

terale, non sono ammesse in deduzione^[1] dal reddito d'impresa le spese e gli altri componenti negativi (e quindi anche gli oneri che derivano da operazioni che, almeno in prima battuta, non generano un costo ma lo generano successivamente ad esempio mediante gli ammortamenti da appostare negli esercizi seguenti) derivanti da operazioni intercorse (dove il concetto di operazioni dovrebbe rifarsi in generale all'imposta sul valore aggiunto che identifica le operazioni nelle cessioni di beni e nelle prestazioni di servizi) con imprese (e quindi non solo con società e pertanto la norma dovrebbe includere anche le stabili organizzazioni^[2]) residenti ovvero localizzate in Stati o territori che siano considerati come Stati a fiscalità privilegiata.

Il principio generale è chiaro: non si deduce l'onere salvo che non ricorrano le esimenti previste normativamente o che non vi sia un interpello favorevole^[3].

La norma, come è facile evincere dalla lettera della stessa (ed il criterio della interpretazione letterale non può mai essere ignorato e sottovalutato), è molto ampia e prende in considerazione situazioni che possono essere anche largamente diverse tra loro e quindi è del tutto ovvio che una simile statuizione presenti delle problematiche evidenti che possono riassumersi in problematiche interne ed internazionali.

2. Le problematiche interne

Tra le prime si deve citare, *in primis*, il rischio di giungere ad una tassazione dei ricavi (si pensi ad un'impresa residente fiscalmente in Italia che commercia in prodotti acquistati da un fornitore residente fiscalmente in Svizzera^[4]) e poi si deve parlare delle problematiche di gestione pratica come è quella dell'applicazione della norma ai cosiddetti "commissionari".

Il primo punto è certamente quello più evidente^[5] ma anche quello più incongruo se viene contestato, in quanto negare per intero la detrazione del costo portato al conto economico, almeno quando le operazioni intercorse sono acquisti di beni^[6] avvenuti in seguito a transazioni poste in essere con società residenti in Stati che sono considerati come paradisi fiscali appare sostanzialmente come un non senso eppure è questo quello che la norma legittima a fare in quanto la contestazione

dell'importo portato al conto economico non si concentra sul *quantum* dell'onere ma sull'onere in quanto tale lasciando trasparire una volontà punitiva molto forte[7].

È di tutta evidenza che se togliamo questi oneri allora dovremmo anche ammettere che la società non poteva neppure generare i ricavi (è cosa ovvia che non si può vendere merce che nessuno ha comprato)[8].

Una diversa ipotesi (ovvero pensare che la negazione del costo nasca da considerazioni economiche aziendali) significa spostare il tiro da una contestazione che riguarda l'intero (quindi tutto l'onere portato al conto economico) ad una contestazione in materia di prezzi di trasferimento (ovvero una contestazione del margine che è stato realizzato dal contribuente che assumiamo essere residente fiscale in Italia) e quindi concludere di fatto (senza che questo sia scritto in modo esplicito) che la normativa italiana in tema di valore normale trova applicazione anche nel rapporto con soggetti terzi quando detti terzi sono residenti (o localizzati) in Stati da considerare come paradisi fiscali[9].

In buona sostanza quando la transazione è un'operazione di acquisto di merci appare complesso applicare la norma nella sua "letteralità" e questo è un punto che la giurisprudenza è stata chiamata ad esaminare con esiti anche favorevoli al contribuente.

Sul secondo punto diciamo che, al di là di quanto affermato nella prassi applicativa[10], resta sempre un margine di dubbio quando si pensa ad una situazione come è quella del commissionario, il quale non dovrebbe imputare alcun onere al conto economico per gli acquisti dei prodotti ma dovrebbe limitarsi a contrapporre alla sua commissione – inserita ovviamente nei ricavi – gli oneri suoi propri.

Gli oneri "veri" (quelli che portano alla voce "merci c/ acquisti") dovrebbero imputarsi solo nel conto economico del soggetto acquirente finale che però compra i prodotti da un residente fiscale italiano e quindi, in linea di principio, non procede neppure alla compilazione dell'apposita casella prevista nella dichiarazione dei redditi[11].

In questa situazione specifica attribuire all'acquirente finale[12] (che magari non è neppure parte del gruppo) compiti investigativi sulla posizione giuridica del primo cedente italiano appare complesso ed anche incongruo[13] e sarebbe anche complesso dire fino a che punto lo stesso abbia applicato una normale diligenza che possa considerarsi esimente da sanzioni[14].

Certamente anche ammettere, senza discussione alcuna, che il passaggio della merce (e della transazione) attraverso un commissionario italiano consenta una "ripulitura" del costo, e questo per la mera inconsapevolezza dell'acquirente finale, si presta a qualche considerazione negativa (se non giuridica almeno morale) in quanto l'aggiramento della norma appare troppo semplice[15] e viene completamente meno il suo scopo principale ovvero quello di impedire il perpetuarsi di una frode fiscale che coinvolge soggetti esterni all'ordinamento

giuridico italiano e per i quali non sono applicabili, per evidenti questioni di fatto, le sanzioni previste nella normativa italiana[16].

Anche questa specifica situazione giuridica porta a dire che molto più importante sarebbe acquisire informazioni sul fornitore che non punire il contribuente che porta l'onere al conto economico sancendo una indeducibilità che di fatto rischia di trasformarsi in una tassazione dei ricavi.

3. Le problematiche internazionali

In aggiunta a questi elementi interni si pone la problematica del rapporto tra questa norma interna e quella di carattere convenzionale in materia di non discriminazione (come è nella Convenzione in essere tra Italia e Svizzera)[17].

Questo terzo punto, rapporto tra la norma interna ed i trattati contro le doppie imposizioni quando nelle convenzioni è prevista una clausola di non discriminazione, è una materia molto complessa[18] e che viene trattata nella sentenza citata in maniera certamente breve ma in qualche modo importante.



Prima di entrare in qualche considerazione di tipo generale e poi nello specifico della sentenza della Cassazione va posto in evidenza che, secondo una corretta affermazione di attenta e recente dottrina[19], la norma contro i paradisi fiscali servirebbe ad evitare la "[...] tentazione di corrispondere prezzi di acquisto maggiori rispetto a quelli di mercato e concordare con il proprio fornitore che tale eccedenza venga retrocessa [...]".

In buona sostanza la norma in materia di paradisi fiscali assolve una "[...] funzione antifrode[20] proprio perché presuppone il sospetto di una patologica retrocessione parziale dei corrispettivi ricevuti [...]".

Altro punto che deve essere messo in evidenza è che certamente la disciplina nascente dal patto internazionale prevale

sempre sulla norma interna e quindi la clausola di non discriminazione impedisce che il non residente sia trattato in modo peggiore rispetto al soggetto residente (ovvero che il non residente sia sostanzialmente discriminato).

Questa considerazione circa la prevalenza dell'accordo tra gli Stati si trae sia da precise norme del TUIR sia dalla prassi applicativa (ci riferiamo al documento di prassi del 3 maggio 2013 n.12/E), come ha dovuto ammettere anche il Ministero quando si è occupato delle imprese di trasporto aereo e della loro esenzione da imposta quando operano in traffico internazionale. Questo non è un principio che può essere messo in discussione[21].



Del resto nella recente sentenza n. 3439/36/14 della CTP di Milano si afferma con evidenza che “[...] in quanto Convenzioni internazionali, le disposizioni ivi contenute, destinate a disciplinare in via esclusiva i rapporti tra i soggetti appartenenti ad uno Stato estero e i soggetti appartenenti allo Stato italiano, assumono carattere di specialità rispetto alla normativa nazionale e, nel caso in esame, in quanto prevedono un regime più favorevole, prevalgono sulla normativa nazionale del Tuir, segnatamente all’art. 110 co. 11 [...]”, e si prosegue dicendo che “[...] l’accoglimento del predetto motivo assorbe anche le ulteriori doglianze prospettate da parte ricorrente circa la sussistenza delle due esimenti previste dall’art. 110 cit., ritenendo la Commissione che – per i motivi esposti – tale disposizione non è applicabile alla presente fattispecie [...]”.

Preso atto di questi due elementi che sono lo scopo preciso della norma ed il prevalere del dettato convenzionale sulla legge interna si possono fare alcune considerazioni che prendono in considerazione l’applicazione della norma quando sussiste uno scambio di informazioni previsto nella Convenzione e/o una clausola di non discriminazione.

4. Applicazione della norma in tema di paradisi fiscali quando è previsto nella Convenzione lo scambio di informazioni: distinzione del tipo di clausola

Il primo pensiero che emerge è che in nessun caso (vista la sua funzione antifrode) la norma interna dovrebbe applicarsi quando esiste una convenzione contro le doppie imposizioni che consente uno scambio delle informazioni in modo ampio e non solo uno scambio d’informazioni in forma limitata.

Va precisato che una formula convenzionale “ampia” sullo scambio d’informazioni è una formula che consente (per espli-

cita disposizione della convenzione) uno scambio di notizie tra le autorità fiscali dei due Stati che supera quello necessario alla semplice applicazione della convenzione e viene attuato (lo scambio) anche per consentire l’applicazione delle norme interne dei singoli Stati.

Al contrario una formula di scambio d’informazioni limitato (come è quella della Convenzione tra Italia e Svizzera all’articolo 27) è una formula in cui lo scambio (delle informazioni) viene limitato a quelle notizie che sono strettamente necessarie per procedere con l’applicazione del dettato convenzionale e non si allarga in alcuna forma e modo all’applicazione delle norme interne dei singoli Stati contraenti[22].

Nel caso specifico lo scambio delle informazioni tra Italia e Svizzera si limita a quelle informazioni che sono necessarie per “[...] una regolare applicazione della presente convenzione [...]” ma proprio in questa frase esiste anche uno spiraglio di interesse, un tema da valutare come vedremo più avanti facendo una breve digressione sulla possibile interpretazione evolutiva della norma in tema di scambio di informazioni.

Resta che nel caso in cui la Convenzione contenga una norma che limita al minimo lo scambio delle informazioni si potrebbe sostenere che la previsione interna contro i paradisi fiscali abbia un certo fondamento e resta fermo che la stessa assume un carattere punitivo “a priori” (quasi una sanzione impropria) nel senso che, siccome l’Amministrazione finanziaria italiana non può investigare, neppure in via indiretta, il fornitore e questo proprio perché non vengono fornite informazioni[23], allora l’onere di una dimostrazione circa il diritto alla deduzione del costo si scarica immediatamente sul soggetto acquirente (e si spiega la richiesta di provare la esimente[24]).

Tornando al tema accennato in precedenza (interpretazione evolutiva) si ritiene lecito dire che se pensiamo al fatto, lo scambio di informazioni serve a realizzare sempre e compiutamente una regolare applicazione della Convenzione in essere in tutti i suoi aspetti (rectius degli scopi che la stessa si prefigge) e quindi anche con riferimento al tema anche dell’impegno di ognuno degli Stati nella lotta contro l’evasione fiscale e la frode[25] allora un’interpretazione evolutiva della norma convenzionale non appare del tutto incongrua e pare anche lecito sostenerla.

In questo senso, avuto riguardo che ormai la lotta all’evasione e alla frode fiscale internazionale è un principio fondamentale della coabitazione fiscale tra i diversi Stati appare ingeneroso negare che della Convenzione, almeno su questo punto dello scambio di informazioni, non si possa fare anche un’interpretazione che supera il mero dettato letterale[26] che è certamente molto limitante (e possiamo dire troppo legato al passato remoto che ormai appare come una preistoria del sistema delle convenzioni ed infatti questa impostazione è stata oggetto di modifica nel rapporto tra Italia e Svizzera verso la metà del mese di gennaio 2015).

In conclusione si avrebbe che in presenza di (i) una previsione convenzionale ampia sullo scambio di informazioni o alternativamente (ii) di un’interpretazione evolutiva della previsione

convenzionale in materia di scambio di informazioni è ragionevole la previsione per cui la norma interna (punitiva) sui paradisi fiscali dovrebbe risultare sempre inapplicabile a priori ed a prescindere da una qualsiasi clausola di non discriminazione in quanto l'Amministrazione finanziaria ha la possibilità di verificare compiutamente la posizione del fornitore estero e quindi sussistono, almeno sul piano sostanziale, le condizioni che mettono in parità il fornitore straniero e quello italiano.

In presenza di uno scambio di informazioni (largo o interpretato in modo evoluto) si attua, in modo completo e nel rispetto della *ratio* della norma, una reazione dell'ordinamento, mediante una diversa norma ma di pari grado, alla richiesta di trasparenza che nasce dalla norma contro i paradisi e quindi è del tutto inutile punire il soggetto residente impedendo a priori (salvo prova di alcuni elementi) la deduzione di un costo[27].

Non è irrazionale affermare che in presenza di una norma internazionale che consente di capire chi sia la controparte viene del tutto meno la *ratio* della norma interna e quindi non si vede ragione per applicarla.

In questo senso anche un Paese non "convenzionato" ma che consenta di attuare uno scambio di informazioni tale da consentire di avere delle compiute notizie in merito al fornitore potrebbe essere escluso dalla lista dei Paesi cattivi ed inserito tra quelli buoni senza alcun timore di venire meno allo spirito della norma che, lo ripetiamo, ha solo uno scopo punitivo a priori e di cautela fiscale.

5.

L'applicazione della norma in tema di paradisi fiscali quando sono previste nella Convenzione lo scambio di informazioni "stretto" e la clausola di non discriminazione

Il secondo pensiero è da riferire all'applicazione della norma in presenza di una specifica clausola di non discriminazione. Abbiamo detto che la norma, almeno in linea di principio, si giustifica, in ragione della sua *ratio* punitiva, quando lo scambio di informazioni è stretto e non evoluto (ovvero limitato alla semplice applicazione della Convenzione) ma quando esiste una clausola contro la discriminazione allora la previsione interna deve sempre essere letta unitamente a questa previsione che è anche essa una statuizione convenzionale (come del resto indicato nel Commentario al Modello OCSE di Convenzione fiscale)[28] ed ha una pari dignità con le altre previsioni contenute nel Trattato.

La clausola in oggetto, quando prevista, è parte integrante e sostanziale della Convenzione firmata tra gli Stati contraenti e non può essere ignorata e/o sminuita nella sua importanza.

Davanti a questa fattispecie sorge il problema della compatibilità della norma con l'accordo tra gli Stati[29] in quanto, pur in presenza di una impossibilità investigativa sul fornitore (e quindi di una condizione di fatto che giustifica l'esistenza della norma), la Convenzione stabilisce (vedasi articolo 25 paragrafo 3 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera) il principio per cui "[...] gli interessi, i canoni ed altre spese pagati da una impresa di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono deducibili ai fini della determinazione degli

utili imponibili di detta impresa alle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagati ad un residente del primo Stato [...]".

Chi scrive ritiene che le parole della Convenzione[30] siano molto chiare e consentano di affermare che certamente esiste un'incompatibilità tra la norma interna e quella convenzionale.

In questa situazione viene chiamata a pronunciarsi la Corte di Cassazione nella sentenza che andiamo a commentare permettendo che la stessa è stata chiamata a giudicare di un caso che presenta dei profili molto particolari che la stessa Corte riassume nelle parole "[...] dalla accertata funzione di cartiera della società svizzera discendono conseguenze rilevanti sul piano ermeneutico [...]" e questo accertamento di fatto non può essere oggetto di alcuna ulteriore contestazione[31].

La Suprema Corte evidenzia subito nella sentenza che non esiste antinomia tra la norma interna e quella pattizia in quanto entrambe presuppongono la effettività del costo[32] che nel caso di specie, ammette sempre la Corte, manca perché le operazioni economiche che hanno generato i costi non sono mai intercorse e questo in ragione di quanto accertato sul piano di fatto dai giudici di primo e secondo grado e non revocabile in dubbio in questa sede di giudizio che riguarda solo la legittimità.



Questo è un punto essenziale in quanto il substrato di una simile affermazione è che la Convenzione protegge, mediante la suddetta clausola di non discriminazione, operazioni reali che hanno pertanto una valenza economica-gestionale e non protegge operazioni che non trovano alcun fondamento sostanziale[33] (ovvero operazioni qualificabili come non vere) e quindi la Cassazione mette in evidenza (anche senza affermarlo in modo esplicito) che la Convenzione ha anche lo scopo di prevenire la frode fiscale e non solo quello di favorire gli scambi economici e questa finalità viene evidenziata in modo chiaro e inequivoco nella Convenzione stessa.

La Cassazione prosegue dando evidenza del fatto che l'affermazione fatta dal giudice della Commissione Tributaria Regionale secondo cui la norma interna prevale (*per default* e senza discussione) su quella pattizia[34] è un'affermazione priva di un vero contenuto in questa sede ed è anche un'affermazione non richiesta nel caso di specie in quanto se le operazioni economiche che hanno generato i costi sono assenti non esiste alcuna tematica che possa essere oggetto di discussione (non

ci sono complessi temi giuridici da valutare) perché semplicemente non si applica la deduzione del costo chiunque sia il percettore delle somme che sono state inserite tra gli oneri nel conto economico e non si può invocare la Convenzione nel tentativo di farne una norma di vantaggio.

Negare questa deduzione anche quando il "fornitore" è un soggetto estero non è certamente discriminatorio: un costo non vero non si deduce chiunque sia il fornitore e non si deduce in quanto non esiste a priori. Quindi la Cassazione toglie dal campo questa considerazione del giudice di merito (diciamo che non la cassa ma la ritiene inconfidente) ed indica con chiarezza che in questa situazione specifica non si deve discutere circa la prevalenza/soccombenza della norma convenzionale rispetto alla norma interna, questo almeno nella forma.

Al contrario è lecito sostenere che la Corte affronta il tema della prevalenza/soccombenza nella sostanza lasciando intendere, nel momento in cui scrive che tra norma interna e norma convenzionale non esiste antinomia, che la previsione convenzionale protegge sempre la deduzione di un costo incorso verso il soggetto non residente quando lo stesso (costo) sia effettivo ed abbia tutte le condizioni per essere dedotto se sostenuto verso un soggetto residente (e quindi dopo averla tolta dal campo sembra rovesciare/cassare, anche senza dirlo in modo esplicito, l'impostazione del giudice di merito).

Il giudice di rito, di fatto, interpreta correttamente la norma pattizia in quanto lascia intendere che in presenza di un costo vero (effettivo) la norma in tema di divieto di discriminazione supera un'eventuale tematica "informativa" ma, come detto, si deve provare questa effettività e qui vanno a differenziarsi le operazioni riferite ai beni e quelle che nascono da una prestazione di servizi.



La sentenza lascia intendere che, anche in presenza di uno scambio di informazioni limitato (e che tale rimane), un costo si deduce sempre (se è un costo vero) tenendo conto della norma prevista nella Convenzione in materia di non discriminazione, previsione convenzionale che ovviamente prevale sulla norma interna ma questa considerazione appare strettamente riferita alla fattispecie della cessione dei beni e quindi di un'operazione per la quale non dovrebbe essere complesso provare l'esecuzione in forma concreta.

È vero che quando il percettore del ricavo è italiano l'Amministrazione finanziaria ha una piena visione anche della

controparte (o comunque può avere questa piena visione), mentre quando il percettore è un soggetto estero (in questo caso svizzero) questa piena visione, come detto, potrebbe non esistere ma a questa considerazione si oppone subito che trattasi di una semplice situazione di fatto e che il diritto, per l'Amministrazione finanziaria, di investigare sul percettore (fornitore) è un elemento che non influenza direttamente la deduzione del costo in capo all'erogante^[35] perché non è una condizione prevista sul piano normativo^[36] per esercitare il diritto^[37] e questo vale per operazioni sui beni ma certamente nella fattispecie dei servizi la posizione del prestatore appare rilevante.

Siccome non esiste questa condizione nel corpo delle norme tributarie, la posizione della Corte di Cassazione, che non sembra aver preso in considerazione questo punto come un elemento dirimente per poter invocare la previsione convenzionale, appare formalmente e sostanzialmente corretta ed infatti la Cassazione si limita a parlare di effettività del costo (e quindi di sostanziale esistenza e realtà del fornitore) ma non fornisce alcuna considerazione che lasci presumere l'esistenza di un diritto a investigare sul fornitore stesso in termini tali da poter incidere sulla deduzione.

A nostro modo di vedere questa necessità investigativa sul fornitore, ai fini della deduzione di un costo che lo stesso addebita, non viene riportata nell'insieme delle norme fiscali italiane e non pare: (i) trasparire come esistente neppure in modo implicito (diciamo come condizione immanente) dal complesso delle norme tributarie; (ii) invocabile neppure facendo riferimento a principi giurisprudenziali come è quello dell'abuso del diritto e questo almeno quando è evidente che le transazioni hanno avuto concreta esecuzione (si pensi alle cessioni di beni). Tuttavia resta aperto il tema dell'effettività del costo che differenzia le operazioni sui beni e quelle che invece sono prestazioni di servizi per i quali gli aspetti probatori sono molto più complicati.

Non è certamente smentibile che la Corte di Cassazione ignori completamente questa condizione (ovvero il diritto di investigare sul fornitore) perché la stessa si limita a parlare di effettività del costo e di assenza di antinomia tra la norma della Convenzione e la norma interna ed il termine assenza di antinomia significa che le norme si integrano, ovvero che sono sostanzialmente uguali nei principi e che non si pongono tra loro in contrasto^[38], ma quest'affermazione deve legarsi al caso concreto che viene discusso nel corso delle fasi processuali e non pare che possa sostenersi che il principio vale in astratto sempre ed in qualsiasi caso.

Certo è lecito dire che questa necessità investigativa sul fornitore non appare sicuramente come un elemento fondamentale nel rapporto tra soggetti residenti per decidere se un costo sia deducibile o meno e quindi non si vede per quale motivo detta condizione debba (i) esistere in modo formale (diciamo ampio) e (ii) diventare essenziale nell'ambito internazionale quando invece viene inserita una norma nella Convenzione contro le doppie imposizioni che vieta di porre a fondamento del diritto alla deduzione dei costi delle condizioni ulteriori rispetto a quelle previste nella normativa interna e vigenti nel

rapporto tra soggetti residenti (il soggetto che deduce il costo, a tutto concedere, fornisce i documenti atti a documentare il suddetto costo ma tra questi non esiste documentazione investigativa sul fornitore).

In buona sostanza si può sostenere la tesi per cui chiedere che per la deduzione di un costo, addebitato da una società residente fiscalmente in Svizzera (o anche a Singapore[39]) ad una società italiana, sussista anche il diritto, per l'Amministrazione finanziaria italiana, di poter investigare sul fornitore significa discriminare, anche in modo pesante, il soggetto non residente e questo appare un elemento certamente contrario rispetto a quello che è il dettato normativo previsto negli accordi in essere, dettato normativo che appare molto chiaro nella sua formulazione e quindi certamente non eludibile salvo che non si voglia sostenere la tesi di una denuncia di fatto del documento internazionale.

In principio quest'affermazione appare corretta, ma tornando, *melius re perpensa*, al punto dell'esame del soggetto che addebita il costo, chi scrive ritiene che certamente alla posizione espressa si possa contrapporre anche la tesi per cui l'impossibilità di svolgere delle indagini sul fornitore impedisce (o potrebbe impedire) in taluni casi specifici di determinare in modo compiuto proprio l'effettività del costo e si pensi al caso dei *management fees* e, quindi, possiamo affermare che non sia completamente corretto invocare la clausola della Convenzione prescindendo dalla fattispecie concreta e che una qualche distinzione tra le operazioni di cessione dei beni e le prestazioni di servizi debba essere fatta.

Di fronte a questo tipo di addebiti (*i.e. management fees*) non poter avere un quadro completo della posizione del fornitore[40] potrebbe anche impedire di determinare se sussistano veramente quegli oneri centrali che devono essere oggetto di una ripartizione o meno[41] e, quindi, si rischia di restare nel dubbio su un punto essenziale che è proprio quello dell'effettività del costo (ed in questa specifica situazione determinare se il fornitore ha una struttura per rendere i servizi appare certamente importante per decidere in merito alla deduzione degli oneri)[42].

Per riassumere diciamo che si potrebbe sostenere quanto segue: (i) è ragionevole pensare che la clausola operi senza alcuna limitazione in presenza di transazioni la cui effettività (diciamo concreta esecuzione) è indiscutibile (si pensi essenzialmente alla cessione di beni); (ii) al contrario "*alienum est a ratione*" pensare che la clausola operi in automatico in presenza di oneri (come quelli per i servizi) per i quali esiste certamente anche una necessità di valutazione del fornitore e questo per determinare l'effettività del costo (e non del fornitore in quanto tale).

In questa situazione la norma non opera in modo automatico perché nascondersi dietro la stessa significa dare un vantaggio al soggetto residente che deduce il costo e non limitarsi ad evitare una discriminazione verso il non residente. Questo non è corretto e non è nello spirito della norma ma, aggiungiamo anche, non è nello spirito delle convenzioni contro le doppie imposizioni che devono anche assistere nella prevenzione della frode fiscale.

Non mancano ovviamente, sempre in ragione dell'esistenza di una simile clausola pattizia, altre problematiche interpretative; basti pensare al tema dell'interesse economico che nel momento venisse interpretato in modo più stringente del concetto di inerenza sarebbe certamente da valutare alla luce della norma in tema di divieto di discriminazione (e questo aspetto collega sia le operazioni su beni che quelle riferite ai servizi in quanto è un punto comune che viene dopo quello sulla effettività del costo).

Alla fine ci resta che ove si riesca a superare, in qualsiasi modo e con ogni mezzo[43], il punto dell'effettività del costo allora la clausola di non discriminazione opera pienamente e, diciamo noi, per effettività del costo (per essere concreti) il riferimento sarebbe quello della concreta esecuzione dell'operazione che ha dato origine allo stesso.

6. Conclusioni

In presenza di una convenzione contro le doppie imposizioni che dia spazio ad uno scambio delle informazioni ampio (o nel caso sia ammessa una interpretazione evolutiva di una norma "*stretta*" in materia di scambio di informazioni), l'esigenza punitiva tipica della norma viene meno a priori e questa considerazione in ragione della *ratio* della norma si può estendere anche in presenza di altri documenti che consentano lo scambio delle informazioni in quanto tale elemento consente di superare quello che è lo scopo ultimo della norma. In questa situazione si ha che non esiste quell'esigenza punitiva verso il soggetto che apposta il costo sia per quanto concerne le merci che per quanto riguarda i servizi e quindi non si vede motivo per negare la deduzione dell'onere salvo prova contraria da parte del contribuente.

In presenza di una convenzione contro le doppie imposizioni che dia spazio invece ad uno scambio di informazioni "*limitato*", la norma interna trova certamente una giustificazione (cautelata fiscale) e quindi possiamo dire che essa vive, ma in presenza di una norma convenzionale circa il divieto di discriminazione la norma interna sui paradisi fiscali perde di valore anche se il trattato prevede uno scambio stretto (*limitato*) delle informazioni. La ragione è che questa condizione circa la possibilità di investigazione del fornitore non è assolutamente prevista nell'ordinamento giuridico italiano come una condizione necessaria per la deduzione di un costo e quindi non può essere invocata neppure nei confronti dei soggetti non residenti (che devono avere una condizione di parità). L'affermazione portata in precedenza è certamente valida per le cessioni di beni, mentre resta qualche dubbio se la stessa possa riferirsi anche alle prestazioni di servizi, situazione questa dove una valutazione del soggetto erogante la prestazione stessa appare necessaria per dirimere circa l'effettività del costo.

Infatti tutto quanto detto è valido, fermo restando che la norma convenzionale in merito al divieto di discriminazione è invocabile se, e solo se, il costo che si vuole portare in deduzione nella determinazione del reddito è un costo deducibile sulla base delle condizioni giuridiche previste dalla norma interna (ovvero se lo stesso è un costo effettivo) non potendo la clausola della convenzione trasformarsi in un elemento di vantag-

gio per i soggetti coinvolti^[44] e questo elemento, come detto, lascia un dubbio quando si parla delle prestazioni di servizi tenuto conto in questa situazione provare che l'operazione, che ha avuto una concreta esecuzione, richiede che si faccia anche una valutazione della controparte.

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.repstatic.it/content/nazionale/img/2014/01/29/052711926-0de60c35-aaee-4cd3-92d9-7740cd3cea29.jpg> [16.02.2015]

<http://www.cisaluniversita.org/sito/images/stories/cassazione-agenziiale-gale.jpg> [16.02.2015]

http://www.cameradistribuzioni.it/public/paradisi-fiscali-lancio_705.jpg [16.02.2015]

http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/ARCH_Immagini/Mondo/2008/10/SwissFlag-324.jpg?uuid=3f6ab50a-9f7c-11dd-98a2-3923c44dbd58 [16.02.2015]

[1] Salvo il caso in cui vengano fornite dal contribuente le famose esimenti (che sono tra loro alternative come viene indicato dalla norma); in questo senso, per tutti, Fantozzi Augusto/Paparella Franco, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova 2014.

[2] Non si hanno esitazioni nell'includere nella norma le stabili organizzazioni in Svizzera di soggetti non residenti.

[3] In questo senso per tutti Falsitta Gaspare, *Manuale di diritto tributario*, Padova 2013 cui possiamo anche aggiungere la chiara affermazione contenuta nel testo *Manuale di diritto tributario*, 38° corso della Guardia di Finanza.

[4] In alcuni casi l'acquisto della merce avviene dal rappresentante IVA in Italia di una società svizzera e questo si intende un acquisto dalla Svizzera (in quanto nessuna imposta sul reddito viene assolta in Italia) e quindi trattasi di acquisto soggetto alla norma contro i paradisi fiscali; al contrario l'acquisto dei prodotti ceduti da una stabile organizzazione in Italia di una società svizzera non dovrebbe avere un collegamento con la norma (lo stesso per eventuali stabili organizzazioni della stessa società svizzera site in Stati non considerati come paradisi fiscali).

[5] Nell'ambito della Commissione Tributaria Provinciale (di seguito CTP) di Milano esiste almeno un caso eclatante di contestazione totale degli oneri per acquisti di merce da una società consociata residente fiscale proprio in Svizzera.

[6] Per i servizi la materia è diversa e molto più complessa è la valutazione da fare nel processo di esame e quindi di deduzione del costo.

[7] In senso conforme Russo Pasquale, *Manuale di diritto tributario*, Milano 2009.

[8] In sostanza chi ha ricavi neri si troverebbe in una posizione migliore rispetto al soggetto che si vede contestare questi costi.

[9] Questa la posizione assunta dalla Guardia di Finanza, prima, e dall'Agenzia delle Entrate poi in seguito ad una verifica fiscale: la contestazione in materia di paradisi fiscali (rapporto Italia-Svizzera)

è stata rimossa e rimodulata in una contestazione in materia di prezzi di trasferimento e di insufficiente reddito per la società italiana.

[10] Vedasi la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 12/2005 citata anche da Falsitta Gaspare ed indicativa di un atteggiamento punitivo.

[11] Questo pone un problema ulteriore in quanto la mancata compilazione della casella specifica comporta una sanzione autonoma (fino a 50'000 euro) per la cui applicazione dovrebbe comunque richiedersi almeno l'esistenza della colpa (e qui sorge il problema dell'autore mediato e del concorso) in base ai principi generali della materia.

[12] Vero soggetto che sopporta il costo.

[13] In buona sostanza si chiede all'acquirente finale un'indagine sul "beneficiario effettivo" dei propri costi come avviene quando si procede alla erogazione di somme a titolo di dividendi, interessi e *royalties* ma la situazione qui è completamente diversa (il fornitore potrebbe essere un terzo autonomo e magari "mascherare" l'accordo di commissione).

[14] Non si vede neppure come l'acquirente possa cautelarsi rispetto ad una situazione come quella indicata in assenza di qualsiasi determinazione legislativa sull'esenzione da colpa.

[15] Tuttavia non è sbagliato pensare che questo possa accadere se facciamo qualche considerazione applicando per analogia un principio utilizzato nell'ambito delle cosiddette "frodi carosello"; in questa fattispecie la buona fede del terzo appare un valido motivo per non contestare anche a quest'ultimo soggetto le problematiche della frode ma resta anche da chiedersi se una simile impostazione non possa essere "colpita" parlando di abuso del diritto.

[16] Diciamo questioni di fatto perché sul piano teorico questa affermazione non è completamente vera in quanto potrebbe valutarsi la applicazione dell'istituto del concorso nella violazione delle norme fiscali.

[17] Su questo tema anche Borgni Davide, *L'indeducibilità dei costi black list e le convenzioni contro*

le doppie imposizioni, *Rassegna Tributaria* 2013, pagina 1420 e seguenti.

[18] Come ammette anche Falsitta Gaspare, op. cit.

[19] Si veda Gallio Fabio/Iannacci Fabio/Perrone Valentina, *Black List e principio di non discriminazione nelle convenzioni contro le doppie imposizioni*, *Dialoghi* n. 1/2014 (in questo articolo viene citata anche ampia dottrina cui si rimanda).

[20] Forse sarebbe più giusto tassare il beneficiario della retrocessione più che impedire la deduzione. In questo senso (funzione antifrode) si pone anche Russo Pasquale, op. cit., che parla di oneri come frutto di comportamenti elusivi se non di evasione. Secondo la Guardia di Finanza la funzione della norma sarebbe leggermente diversa in quanto la stessa (si veda *Manuale di diritto tributario*, 38° corso) avrebbe funzione antielusiva.

[21] In dottrina si veda AA.VV., *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano 2002.

[22] In buona sostanza nello scambio limitato di informazioni ci si limita a dare conto delle informazioni necessarie per determinare il beneficiario effettivo (essenzialmente), ma non si forniscono informazioni in merito al contribuente residente ed alla sua condizione per consentire all'altro Stato contraente di determinare se, in base alla sua legge interna, l'onere sia deducibile.

[23] La norma non vieta di chiedere ma non esiste alcun obbligo per la controparte di rispondere.

[24] In sostanza residente e non residente non sono uguali e quindi non esiste discriminazione; li differenzia la possibilità di essere investigati.

[25] La lotta alla frode fiscale internazionale diventa uno scopo immanente della convenzione in essere e quindi dovrebbe rendere "lecito" aprire, anche in via interpretativa, sullo scambio delle informazioni (questo in modo simile al tema del beneficiario effettivo che ormai viene letto come clausola immanente di tutte le convenzioni in qualsiasi tempo stipulate e viene interpretato in modo evolutivo).

[26] Un'interpretazione evolutiva del diritto pena-

le (come indicava il Professor Dall'Ora) non è certamente ammessa nell'ordinamento italiano ma un'interpretazione evolutiva delle norme pattizie in materia fiscale non appare incongrua considerato che la vita economica viaggia a ritmi certamente superiori rispetto alla capacità di rinegoziare i trattati e che, i trattati, si collegano proprio alla vita economica; se lo scopo delle convenzioni è anche vincere sulla frode allora è chiaro che lo scambio delle informazioni è un elemento essenziale.

[27] La norma, almeno in questa situazione, si trasforma certamente in una sanzione impropria nel senso che è improprio punire mediante un divieto di deduzione.

[28] Per tutti, su questa materia, si veda Goldberg Sanford H./Glicklish Peter A., Treaty – based non discrimination: now you see it now you don't, Diritto e Pratica Tributaria n. 2/1993.

[29] Il punto viene messo in evidenza anche dalle Commissioni Tributarie di merito e per questo si veda Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo n. 37/8/2012 del 15 febbraio 2012.

[30] Vogliamo mettere l'accento sulla parola "residente" che sembra lasciare allo scoperto le stabili organizzazioni in Svizzera di soggetti esteri e queste entità, in apparenza scoperte, dovranno cercare nel trattato eventualmente applicabile alla società di cui sono parte la loro "protezione". In ogni caso questa potrebbe essere una di quelle situazioni in cui la Convenzione applicabile prevede uno scambio ampio di informazioni con la conseguenza che la norma potrebbe rivelarsi inutile se ha solo scopo punitivo in quanto il fornitore può essere controllato (si pensi a situazioni come la stabile organizzazione in Svizzera di una società residente in Olanda o in Lussemburgo).

[31] La Cassazione è chiamata a pronunciarsi in una fattispecie di cessione di beni e questo è un punto importante in quanto di fronte ad una prestazione di servizi la situazione è completamente diversa nel processo di valutazione.

[32] E questo concetto (effettività) è più complesso da provare in una fattispecie in cui si parla di prestazione di servizi.

[33] Questa interpretazione è anche coerente con lo scopo della Convenzione.

[34] Questo è quello che sembra asserire il giudice di merito.

[35] Anche se la situazione reale del percettore un certo influsso non manca di averla in quanto pretendere di operare la deduzione di un costo verso una società senza strutture di alcun genere è certamente complesso essendo evidente (o almeno presumibile) che questa non ha erogato alcun servizio ma qui torniamo al punto che questa società non potrebbe, non avendo fornito il servizio, invocare la protezione della Convenzione.

[36] Anche un'eventuale affermazione secondo cui il costo deve essere documentato non avrebbe inciso nella materia in quanto la parola "documentato" si riferisce al soggetto che porta l'onere al conto economico e comunque non si considera come non documentato un onere addebitato da un soggetto su cui non riesco a investigare.

[37] Il costo si deduce quando è inerente, certo, determinato e/o determinabile e non si aggiunge la condizione "premesse che la Amministrazione possa investigare il fornitore".

[38] In ogni caso anche se questa condizione fosse prevista nella Convenzione non sarebbe applicabile in quanto la Convenzione non può "peggiore" la norma interna (e comunque esiste una norma che consente di non applicare la Convenzione).

[39] O di un'entità localizzata in questi Paesi.

[40] Si pensi alla possibilità di esaminare in modo compiuto la sua struttura dei costi e la sua struttura funzionale.

[41] Torniamo al punto di dire che nel caso dei beni la situazione è molto più semplice in quanto l'acquisto dei beni è un fatto visibile.

[42] Gli scriventi hanno risolto una verifica fiscale dimostrando con evidenza documentale che la

capogruppo estera era incorsa in oneri precisi relativi ai dipartimenti centrali necessari per la vita delle consociate residenti in Italia ed in altri Paesi. In buona sostanza l'Amministrazione finanziaria ha ritirato le sue pretese di fronte alla prova che il costo era effettivo. In ogni caso questo punto appare evidente dalla sentenza della Cassazione n. 6939/08 riferita a Motorola in cui si fa leva anche sull'archiviazione in sede penale.

[43] Nell'ordinamento italiano non è stabilito con quale mezzo di prova si debba procedere e comunque in ragione della clausola di non discriminazione qualsiasi mezzo sia a disposizione quando il rapporto è tra soggetti residenti deve ritenersi utilizzabile anche in questo caso.

[44] Questo è quello che sembra asserire (ripetiamo il sembra) la difesa di parte che lascia intendere come la norma convenzionale potrebbe forse allargare le maglie della deduzione.