

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le Convenzioni contro le doppie imposizioni e i rapporti con le disposizioni tributarie del Tuir

di **Davide De Giorgi, Raffaello Fossati**

Ritorna al centro dell'attenzione l'annosa questione relativa **ai rapporti di "forza"** tra **disciplina interna** e **disciplina convenzionale** nel caso in cui l'introduzione (successiva all'accordo internazionale) di una normativa tributaria nazionale si ponga in contrasto con quelli che sono gli accordi stessi raggiunti in sede convenzionale.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la [sentenza n. 294/5/2012](#), affronta la problematica e **chiarisce** che le **disposizioni contenute in una Convenzione** internazionale contro le doppie imposizioni assumono il carattere di specialità e, quindi, **devono essere poste sul gradino più alto della gerarchia delle fonti del diritto**, nell'ambito della materia da queste disciplinata.

A detta dei Giudici, **in caso di contrasto tra normativa interna** (nello specifico viene messo in discussione l'art. 110, comma 10, del Tuir) e disposizione contenute nelle **Convenzione** per evitare le doppie imposizioni, queste ultime devono **prevalere sulla base del criterio di specialità, SENZA prendere in considerazione**, come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, **il criterio della successione delle leggi nel tempo**.

La pronuncia potrebbe confermare la tesi secondo cui la **disciplina dei costi "black list"** contenuta nell'art. 110, comma 10, del Tuir **presenta profili di incompatibilità** con la **"clausola di non discriminazione"** presente nelle Convenzioni stipulate secondo il Modello OCSE.

Infatti, l'applicazione letterale della clausola di "non discriminazione" porterebbe a escludere il regime speciale previsto per tali costi, in quanto essi dovrebbero essere equiparati a quelli che emergono dalle transazioni "interne".

Sul punto si chiarisce che la "clausola di non discriminazione" in argomento è quella contenuta nell'art. 24, paragrafo 4, del Modello di convenzione dell'OCSE, ai sensi del quale *"fatta salva l'applicazione delle disposizioni contenute nel paragrafo 1 dell'art. 9, nel paragrafo 6 dell'art. 11 o nel paragrafo 4 dell'art. 12, gli interessi, i canoni e altre somme pagate da un'impresa di un Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente, sono deducibili, ai fini di determinare gli utili imponibili di detta impresa, alle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagati ad un residente del primo Stato. Similmente, ogni debito di un'impresa di uno Stato contraente verso*

un residente dell'altro Stato contraente, ai fini di calcolare il patrimonio imponibile di tale impresa, sarà deducibile alle stesse condizioni come se fosse stato contratto verso un residente del primo Stato”.

In questo caso dunque, le disposizioni contenute in una Convenzione internazionale, in quanto destinate a disciplinare in via esclusiva i rapporti tra i soggetti appartenenti ad uno Stato estero e i soggetti appartenenti allo Stato Italiano, assumano il carattere di specialità e, quindi, assumano rilievo “maggiore” rispetto alle normative nazionali quali, nel caso in esame, le disposizioni introdotte dal Tuir successivamente alla stipula dell'accordo internazionale.

Ne deriverebbe che, per alcuni Paesi c.d. black list, la presenza della Convenzione internazionale prevarrebbe sulla disposizione interna del Tuir (art. 110, comma 10), e l'assenza di una specifica “deroga” al principio di non discriminazione, concordata tra gli Stati sottoscrittori, renderebbe inefficace la disciplina nazionale.

La deroga in questione è quella suggerita dal Commentario dove viene suggerito agli Stati di inserire tale dicitura: *“le disposizioni dei paragrafi precedenti del presente articolo non pregiudicano l'applicazione delle disposizioni interne per pervenire l'evasione e l'elusione fiscale. La presente disposizione comprende in ogni caso le limitazioni della deducibilità delle spese e degli altri elementi negativi derivanti da transazioni tra imprese di uno Stato contraente ed imprese situate nell'altro Stato contraente”.*

Si potrebbe immaginare quindi che **solo** in virtù della **presenza** all'interno della clausola di non discriminazione **di una formula di chiusura** o “deroga” come quella *supra*, la disciplina prevista dall'art. 110, commi 10, **risulterebbe applicabile.**

A contrariis, ove non fosse prevista tale deroga al generale principio di non discriminazione, tale disciplina nazionale non dovrebbe risultare legittimamente applicabile.