

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Tra Italia e Svizzera non si applica la disciplina dei costi black list

di **Davide De Giorgi**

La C.T.P. di Milano, con la sentenza del 24 luglio 2015, sembra mettere fine all'annosa questione relativa ai rapporti di "forza" tra disciplina interna (art. 110, c. 10 del Tuir) 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 suddetta pronuncia, 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 senza, peraltro, prendere in considerazione, come talune volte sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, il **criterio della successione delle leggi nel tempo**.

La pronuncia conferma 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 in talune 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".

I Giudici di *prime cure* rilevano "*un evidente contrasto tra la normativa interna (art. 110 c. 10 TUIR) e la convenzione contro la doppia imposizione in essere tra Italia e Svizzera, in forza della quale i costi sostenuti dalle imprese italiane per le prestazioni ricevute o per gli acquisti di beni effettuate soggetti residenti negli stati sottoscrittori della convenzione, devono soggiacere alle medesime regole di deducibilità dei medesimi costi per operazioni concluse con soggetti italiani*".

Tale contrasto viene risolto a vantaggio della applicabilità della normativa convenzionale, pur se differente dalla interna, in continuazione con il pensiero espresso dalla C.T.P., sempre di Milano, con la sentenza n. 294/5/2012.

Dal punto di vista giuridico, l'ancora di salvataggio per il contribuente è l'**art. 117 Costituzione**, in forza del quale gli obblighi internazionali costituiscono un vincolo alla potestà legislativa dello stato e delle regioni.

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 uno 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, assumono il carattere di specialità e, quindi, assumono 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 indicata 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.

Ciò posto, rileva il Collegio che “*è indubbio che la (//) sia società di diritto svizzero e, come tale, assoggettata al regime fiscale di tale paese, con l'ulteriore conseguenza della assoggettabilità alla convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera di tutti i rapporti intrattenuti con i soggetti di diritto italiano, di talché il regime previsto dall'art. 110 TUIR non può trovare*

applicazione”.