CENTRO STUDI ODCEC MILANO

Seminario «I Regimi fiscali preferenziali»

Abuso ed elusione nel complesso regime dei trattati

Alessandro Savorana

28 settembre 2021

- I Trattati dell'Unione Europea
- Le convezioni contro le doppie imposizioni
- Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (23/03/1969 resa esecutiva dalla L. 12/02/1974 n.112 ed entrata in vigore il 2701/1980)
- Il MLI (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24/09/2016).* Il MLI é stato sottoscritto da 95 Paesi. 30 Stati, tra cui l'Italia, non l'hanno ancora ratificato.

Nel corso del tempo, sulla spinta del progetto BEPS, si è assistito a una rapida evoluzione del sistema dei trattati, volta a proteggere l'erosione della base imponibile degli Stati. Tra queste, in particolare, misure tese a prevenire i fenomeni di abuso/elusione finalizzati ad ottenere indebiti vantaggi fiscali contrari allo spirito dei trattati.

Misure che vanno dalla previsione di una norma generale antiabuso a norme specifiche anti-elusione.

Siamo nell'ambito del contrasto al *Treaty shopping* o *Treaty abuse,* cioè ad un uso improprio allo spirito della legislazione unionale o dei trattati internazionali.

Tra questi l'utilizzo di società *conduit* detenute da enti/società residenti in Stati con regime fiscale preferenziale.

Il ***treaty shopping*** è una modalità di abuso delle convenzioni internazionali che prevede l'interposizione di una (o più) società veicolo, le cosiddette" conduit *companies*", strutture che non svolgono una reale attività sostanziale, costituite allo scopo di dare corso all'abuso, tra lo Stato in cui il reddito viene prodotto e il Paese dove è collocato il destinatario di tale reddito, "beneficiario (finale) effettivo", al fine di ottenere un vantaggio fiscale (indebito). Quindi società utilizzate per trasferire redditi da Stati che prevedono una elevata imposizione fiscale a Stati a bassa tassazione.

Treaty abuse: situazioni in cui il risultato di una data operazione è in contrasto con il trattato medesimo, sebbene le condizioni per poterne usufruire siano rispettate solo formalmente.

Alla fine, comunque, si tratta di condotte che, anche nel rispetto formale delle clausole convenzionali, mirano ad ottenere vantaggi fiscali contrari allo spirito dei trattati: i trattati sono finalizzati ad eliminare o ridurre la doppia imposizione e, pertanto, ogni operazione/costruzione «artificiosa» che mira ad ottenere una doppia non imposizione, o una ridotta imposizione, rappresenta un abuso.

La situazione unionale.

La Corte di giustizia UE ha recentemente riaffermato che:

- nel diritto dell'Unione vige il **principio generale di diritto** secondo cui i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme del diritto dell'Unione;
- l'applicazione delle norme dell'Unione non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali operazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto dell'Unione;
- da tale principio discende quindi che uno Stato membro deve negare il beneficio di disposizioni di diritto dell'Unione laddove queste vengano invocate non al fine di realizzare le finalità delle disposizioni medesime, bensì al fine di godere di un vantaggio derivante dal diritto dell'Unione **sebbene le condizioni per poterne godere siano rispettate solo formalmente**;
- alla luce del principio generale del diritto dell'Unione di divieto di pratiche abusive e della necessità di far rispettare tale principio nell'ambito dell'attuazione del diritto dell'Unione, l'assenza di disposizioni anti-abuso, nazionali o convenzionali, è irrilevante rispetto all'obbligo, per le autorità nazionali, di negare il beneficio dei diritti previsti dalle disposizioni unionali, invocati abusivamente.

La situazione unionale.

Oltre alle sentenze della CGUE (da ultimo le cause «danesi» 26 febbraio 2019 C-115/16, C-116/16, C-117/16, C-118/16, C -119/16, C-299/16), la **Direttiva ATAD I** (2016/1164 del 12/07/2016) prevede una clausola antiabuso generale (art. 6):

1.Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere **allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale** che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte.

2.Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica.

3.Quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale.

La situazione unionale.

Alla GAAR UE (*general anti-abuse rule*), si affiancano le norme antielusione previste dalle direttive:

- madri-figlie (2011/96/UE, art. 1 para 2),
- interessi e royalties (2003/49/CE, art. 5)
- fusioni (2009/133/CE art. 15)
- e dalla stessa ATAD (art.3) che, peraltro, «*non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a salvaguardare un livello di protezione più elevato delle basi imponibili nazionali per l'imposta sulle società.*»

La Convenzione di Vienna

Nell'ambito delle convenzioni internazionali non va dimenticato l'art. 31 della Convezione di Vienna che detta la regola generale d'interpretazione:

«Un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce dei suo oggetto e del suo scopo.»

L'interpretazione quindi a porta a considerare che uno Stato non può spingersi fino al punto di consentire un abuso della stessa convenzione (Cassazione sentenza n. 25281 del 16/12/2015)

IL MLI

Il trattato multilaterale (nell'ambito dell'Action 6 del progetto BEPS), interviene a modificare le convenzioni vigenti con disposizioni «*minimun standard*» che diventano obbligatorie, salvo che l'accordo fiscale coperto (CTA - *Covered Tax Agreement*) già non le preveda.

L'art. **6** (scopo di un AFC) contiene la modifica dei preamboli dei trattati prevedendo che:

"Nell'intento di eliminare la doppia imposizione con riferimento alle imposte oggetto del presente accordo senza creare opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale (ivi compresi schemi di treaty-shopping finalizzati ad ottenere gli sgravi previsti dal presente accordo a beneficio indiretto di residenti di giurisdizioni terze) ".

IL MLI

Ancora più importante risulta l'art.**7** (Prevenzione dell'abuso dei trattati) anch'essa disposizione obbligatoria che opera di *default*, e che introduce il *Principal purpose test* (PPT). Nello specifico il PPT consiste nel disconoscimento di un beneficio convenzionale in relazione ad un elemento di reddito o di patrimonio " ***se è ragionevole concludere**, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, che l'ottenimento di tale beneficio **era uno degli scopi principali** di qualsiasi intesa o transazione che ha portato direttamente o indirettamente a tale beneficio, a meno che venga stabilito che la concessione di tale beneficio in dette circostanze sarebbe conforme all'oggetto e allo scopo delle pertinenti disposizioni dell'Accordo fiscale coperto* ".

IL MLI

Sono previsti solo due casi in cui non può essere applicata:

1) gli Stati optano per l'applicazione di una clausola dettagliata di *Limitation on Benefits (LOB)*, o una regola che affronti il problema delle società conduit;
2) Il CTA già prevede una clausola PPT.

IL MLI

La finalità del PPT è quella di contrastare azioni che tra gli obiettivi principali abbiano:

- la ricerca di un beneficio fiscale che può consistere in una imposizione ridotta in termini di aliquota o nessuna imposizione da parte di uno Stato contraente. Ai fini della valutazione vanno comunque perse in considerazione (quali/quantitativo) le ragioni fiscali e non fiscali che ne sono alla base (test soggettivo);
- Il contrasto tra il beneficio convenzionale perseguito e l'oggetto o lo scopo della Convenzione (test oggettivo)

L’accertamento dell’abuso

Nasce però un tema in relazione a due aspetti, tra loro collegati, in ordine alla portata dell’art.7:

1. il riferimento a «uno degli scopi principali», per cui il beneficio convenzionale non deve essere l’obiettivo unico o dominante, per cui appare sufficiente che almeno uno dei principali scopi sia quello di conseguire un vantaggio fiscale (così anche l’art. 6 Atad);
2. tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, le AF sembra non siano tenute a ricercare una prova effettiva, quanto effettuare un giudizio di ragionevolezza, riducendo in maniera incisiva il proprio onere probatorio.

L’accertamento dell’abuso

La questione non è di poco conto.

Ad esempio l’art. 10-bis della Legge 212/2000 prevede delle specifiche garanzie, tra le quali l’onere per l’amministrazione finanziaria di **dimostrare** la sussistenza (concreta) della condotta abusiva.

Allo stesso modo, l’indirizzo della CGCE che, secondo un consolidato orientamento, ha sancito nel caso in cui l’amministrazione finanziaria di uno SM intendesse, per un motivo attinente all’esistenza di una pratica abusiva, negare il beneficio di una norma unionale, spetterà alla medesima **dimostrare** la sussistenza di elementi costitutivi di una pratica di tal genere, tenendo conto di tutti gli elementi pertinenti (cfr. sentenze danesi).

La CGUE, peraltro, sanziona soltanto quelle operazioni che, sebbene le condizioni per poterne godere siano rispettate solo formalmente, sono artificiose e costruite allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (fin dalla sentenza C-196/04 Cadbury Schweppes plc), mentre un cittadino comunitario, persona fisica o giuridica, non può essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perché ha inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede, beninteso se esercita un'attività economica effettiva (su questo punto, ricordiamoci sempre la sentenza **Eurofood IFSC** Ltd., C-341/04 del 02/05/2006 con la definizone di COMI).

Si pone pertanto un disallineamento tra norma interna e le disposizioni unionali con il MLI in tema di onere della prova, che dovrà essere risolta e non sarà facile.

Grazie per l'attenzione.