

A.A.A. Beneficiario effettivo cercasi

Nemmeno il Modello Ocse di convenzione fiscale chiarisce il concetto sfuggente ma determinante di beneficiario effettivo.

Amio modesto parere, sul concetto di beneficiario effettivo ai sensi delle normative fiscali non si è scritto e non si scriverà a sufficienza, per chiarire e rendere giustizia ad uno dei concetti più controversi ma anche delicati per chi si occupa di pianificazione fiscale, sia essa interna o internazionale.

Il problema di fondo è che il beneficiario effettivo è come una particella subatomica elementare: tutti sanno che esiste ma nessuno sa come definirla esattamente. Perché effettivamente una definizione non viene proprio data neanche dalla principale fonte di analisi: il Commentario al Modello Ocse di convenzione fiscale.

Gli articoli 10 e 12 del modello che definiscono la ripartizione della potestà impositiva fra due o più Stati dei dividendi, degli interessi e dei canoni, ne fanno menzione ma senza definirlo. E ciò provoca non pochi problemi agli avvocati e commercialisti sul campo, che non discutono dei massimi sistemi ma devono quotidianamente affrontare i mille quesiti e dubbi dei clienti.

Un ausilio alla ricerca lo si ritrova, per esempio, nel protocollo aggiuntivo alla Convenzione Italia-Germania, che recita: "la persona che percepisce interessi, dividendi e canoni è considerata beneficiario effettivo ai sensi degli articoli 10, 11 e 12 se ad essa spetta il diritto al quale tali pagamenti si ricollegano, e se i redditi che ne ritrae devono ad essa essere attribuiti in virtù della legislazione fiscale dei due Stati". Altrimenti, nel Commentario al Modello si trovano più che altro delle specifiche in negativo, e cioè una spiegazione sommaria di chi sicuramente non è un beneficiario effettivo e cioè un prestanome,

un agente, un *nominee*, un fiduciario e più in generale chiunque agisca per conto del percipiente finale del reddito.

Tengo a precisare che non sto facendo riferimento alla normativa sul contrasto al riciclaggio di denaro e al terrorismo, che ricerca la genesi o la destinazione ultima dei flussi di reddito per individuare un'eventuale origine o destinazione delittuosa. Resto fermamente convinto che identificare il beneficiario economico ai sensi della normativa antiriciclaggio non risolve il problema di chi

“ Sicuramente non è beneficiario effettivo un prestanome, un agente, un nominee, un fiduciario e più in generale chiunque agisca per conto del percipiente finale del reddito ”

debba essere considerato soggetto imponibile su un determinato reddito.

Un esempio classico può essere quello di una società che si occupa di sviluppo, registrazione e gestione di marchi e brevetti. Questa è sicuramente finanziata agli inizi dell'attività e a volte anche in seguito dai suoi azionisti, che sono sicuramente i beneficiari economici ai sensi della normativa antiriciclaggio ai fini dell'apertura di una relazione bancaria, ma a livello della tassazione dei canoni che la società riceve il discorso



Giancarlo Cervino, direttore del Centre for International Fiscal Studies di Lugano
www.cifis.com

cambia.

A livello formale non ci sono dubbi che il soggetto fiscale è la società, ma a livello sostanziale? Dove finisce il concetto di 'scatola vuota' e dove comincia quello di 'entità imprenditoriale'? Ecco il vero nocciolo della questione.

Restando in tema di canoni, esaminerò due sentenze dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino che a distanza temporale ravvicinata si sono espresse in maniera molto dettagliata e significativa sull'argomento.

Nella sentenza n. 124 del 19.10.2010 si tratta di una società lussemburghese la quale aveva concesso in licenza ad una società italiana un marchio registrato.

In virtù della Convenzione fiscale tra i due Paesi, la ritenuta alla fonte sui pagamenti di canoni dall'Italia al Lussemburgo viene ridotta dal 30% al 10%, ma la Commissione ha dato ragione all'Amministrazione fiscale e negato l'applicazione dell'aliquota agevolata sulla base dell'assenza delle seguenti condizioni strutturali in capo alla società lussemburghese:

- assenza di rischio d'impresa desunta, nel caso in esame, dal fatto che la società lussemburghese aveva acquisito a titolo gratuito il marchio e lo aveva concesso in licenza a titolo oneroso alla società italiana da cui l'aveva ricevuto;
- mancato sostenimento di spese di mantenimento, conservazione ed ag-

giornamento dello stesso che venivano finanziate dall'Italia;

- o struttura organizzativa quasi inesistente in Lussemburgo;
- o controllo della società lussemburghese esercitato da un unico azionista.

In pratica, una 'scatola vuota'. E qui non bisogna esercitare molto la fantasia per capire gli errori da evitare nella determinazione di una simile struttura, che comunque è da considerarsi di passaggio (nel gergo Ocse 'conduit').

La seconda sentenza n. 14/7/10 dell'11.2.2010 è sicuramente molto più discutibile. Si tratta di una società tedesca controllata da una società statunitense (ma poteva anche applicarsi ad una società svizzera), che aveva concesso in licenza ad una società italiana un diritto di sfruttamento su beni immateriali di cui non aveva la titolarità giuridica ed economica ma era solo un licenziatario della società americana. Quella italiana era di conseguenza una sub licenziataria. La società tedesca aveva una struttura operativa molto più consistente di quella lussemburghese summenzionata e non si trovava certo in un Paese 'sospetto', ma la Commissione ha negato l'applicazione della ritenuta agevolata del 5% invece che del 30% stabilendo che, "per equità", andava applicata la ritenuta del 10% prevista dalla Convenzione Italia-Usa.

Il primo punto da contestare è proprio quest'ultimo. A differenza dei sistemi giuridici anglosassoni di Common Law, il ricorso all'equità da parte del giudice italiano è limitato solo ad alcune fattispecie di diritto civile ed è totalmente escluso nell'ambito tributario.

Il giudice tributario deve, per obbligo di legge, applicare le norme tributarie certe (se lo sono?) oppure decidere se l'interpretazione dell'Amministrazione o del contribuente deve prevalere.

Non può decidere di applicare un'altra norma "per equità". Nel caso di specie avrebbe dovuto semplicemente riconoscere l'applicazione della ritenuta convenzionale del 5% ed obbligare la società italiana a versare il 30%. Sarebbe poi spettato alla società Usa, se voleva beneficiare di quella del 10%, intestare il rapporto di licenza direttamente con la società italiana e non tramite quella tedesca.

Il secondo punto sollevato dal giudice

era quello dell'inversione dell'onere della prova. Nella sentenza sembra trasparire il fatto che il contribuente, e non l'Amministrazione fiscale, debba farsi carico di dimostrare l'effettività della società tedesca e la non elusività della struttura.

Il ragionamento si basa sulla circostanza che, poiché il contribuente chiede un'eccezione alla regola della ritenuta del 30%, egli deve anche farsi carico di provare l'esistenza dei presupposti di fatto che la giustificano.

Normalmente il contribuente fornisce gli elementi formali per la richiesta della ritenuta agevolata (per esempio il certificato di residenza fiscale della società tedesca), ma è all'Amministrazione fiscale che dovrebbe incombere l'onere di disconoscere la legittimità di questi ultimi.

Per correttezza il contribuente deve semmai precostituire una prova difensiva, ma l'Amministrazione non può essere spogliata di ogni responsabilità circa la prova dell'inconsistenza degli elementi probatori forniti dal contribuente.

Se questa interpretazione prevalesse, potrebbe non essere più sufficiente per il contribuente presentare, per esempio, il contratto di licenza o sub licenza, il certificato di residenza fiscale del beneficiario effettivo ed eventualmente il bilancio o degli elementi che provino la sostanza di quest'ultimo, ma elementi più sostanziali non meglio definiti. Questa impostazione non mi trova d'accordo, perché può diventare un facile alibi per l'Amministrazione fiscale per spogliarsi degli oneri investigativi di fronte alle difficoltà di reperire delle informazioni estere e/o per la mancanza di mezzi e personale qualificato. L'Amministrazione fiscale deve essere sempre in grado di documentare esaurientemente l'inconsistenza o l'abusività della struttura sulla base di altri elementi che vadano oltre quelli forniti dal contribuente, altrimenti si rischia che ogni comportamento di quest'ultimo volto a richiedere dei regimi fiscali agevolati possa essere considerato come abusivo con l'inversione sullo stesso dell'onere della prova.

In pratica, siamo tutti elusori, evasori o frodatori fino a che non riusciamo a provare il contrario. Viva l'Inquisizione Fiscale (non certamente Santa)!



Julius Bär Funds

Un valore sicuro dai tempi dei tempi || JULIUS BAER PHYSICAL GOLD FUND

Swiss & Global
Asset Management SA
T +41 58 426 60 50
www.swissglobal-am.com

The exclusive manager of
Julius Bär Funds
A member of the SAM group.



Julius Bär Precious Metals - Physical Gold Fund è un comparto del fondo di investimento Julius Bär Precious Metals (SCA) di diritto lussemburghese emesso alla sua creazione al mercato in Svizzera Svizzera - Rappresentante: Swiss & Global Asset Management SA, via Novare 10, Casella postale 3327, Lugano. Agente di pagamento: Banca Julius Bär & Co. SA, Rämistrasse 28, Casella postale, 8010 Lugano. Swiss & Global Asset Management non è affiliata al Gruppo Julius Bär.