

Al fine di fronteggiare il trasferimento della titolarità apparente dei redditi in capo a soggetti che godono di un regime di tassazione più contenuto in ragione della loro ubicazione (società estere), va da considerarsi la clausola del “beneficiario effettivo”, presente nella totalità delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia.

La fitta rete di relazioni convenzionali bilaterali, realizzate allo scopo di prevenire gli effetti fiscali distortivi, costituisce oggi, essa stessa, causa di potenziali distorsioni fiscali nelle transazioni internazionali.

L’abuso dei trattati può assumere due distinte forme, consistenti nella violazione diretta o in quella indiretta delle norme del trattato.

La prima ipotesi, che presuppone la violazione diretta delle norme pattizie, si verifica qualora vengano fornite alle Autorità competenti del secondo Stato informazioni/dichiarazioni false in tal modo garantendosi la possibilità di beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dalla convenzione in vigore tra i due Paesi.

La violazione indiretta si realizza, invece, quando un soggetto, attraverso l’interposizione di una o più strutture economiche in uno Stato stipulante (cosiddette “conduit”), ottiene benefici che non spetterebbero altrimenti.

Si tratta del cosiddetto “treaty shopping” la cui unica finalità del soggetto interposto è costituita dalla canalizzazione dei flussi di reddito dalla fonte al beneficiario finale attraverso un percorso che minimizza la pressione fiscale.

In tale contesto assume particolare importanza la clausola del “beneficial owner” con cui si intende, appunto, impedire che i soggetti destinatari di una specifica componente di reddito interpongano, fra coloro che erogano i redditi ed essi stessi, soggetti terzi, così da beneficiare di un trattamento di favore.

Sebbene il Modello OCSE non contenga alcuna definizione di “abuso del diritto” né una disciplina di contrasto a tale fenomeno, l’avversione rispetto alle pratiche abusive emerge chiaramente dalla lettura degli artt. 10, 11 e 12 del richiamato Modello i quali prevedono - in materia, rispettivamente, di tassazione dei dividendi, interessi e canoni (cosiddetti “passive income”) - che le agevolazioni del trattato possono essere riconosciute soltanto al “beneficial owner”.

Secondo le più recenti indicazioni dell’OCSE, la locuzione “beneficial owner” deve essere interpretata con un approccio casistico, prescindendo dal significato che essa assume nella legislazione dei singoli Paesi.

Nell’ambito delle proposte di modifica al Commentario, è stato anche precisato che il percettore di dividendi, interessi e royalties può essere ritenuto “beneficiario effettivo” qualora abbia il pieno diritto di uso e disposizione degli stessi e in assenza di qualsivoglia obbligo di trasferirli ad altro soggetto.

La titolarità effettiva del diritto a percepire i redditi si sostanzierebbe, dunque, da un lato, nel potere di decidere sulla produzione o sul realizzo dei redditi e, dall’altro, nel disporre dei redditi prodotti o realizzati.

Utili elementi per poter apprezzare la sussistenza o meno di tali poteri possono essere tratti dall’esame dei contratti stipulati fra le parti (o di altri documenti) nonché da ulteriori circostanze relative alla movimentazione dei redditi.

Tra i punti di maggiore debolezza della clausola del “beneficial owner” si evidenzia, in particolare, la vaghezza della sua nozione che, molto spesso, induce le Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati ad avvalersi di altri strumenti previsti dal proprio ordinamento interno.

Unica strada per restituire efficacia a quest’ultima clausola è attribuire alla stessa un significato che ne privilegi la sostanza rispetto alla forma.

In questa ottica, il contribuente che invochi l'applicazione di una specifica convenzione bilaterale e delle connesse agevolazioni dovrebbe fornire dimostrazione del possesso dei requisiti per poter beneficiare delle stesse e, in particolare, della propria qualità di "beneficiario effettivo".