



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

La funzione antielusiva delle Convenzioni internazionali in materia tributaria

Facoltà di Giurisprudenza
Dipartimento di Scienze giuridiche
Dottorato di ricerca: Autonomia privata, impresa, lavoro e tutela dei
diritti nella prospettiva europea ed internazionale – Curriculum di
Diritto Tributario - XXXIII Ciclo

Valerio Nenzi
Matricola 1427272

A.A. 2019-2020

Tutti i diritti riservati - All rights reserved

Il presente documento è distribuito secondo la licenza Tutti i diritti riservati

INDICE

Premessa introduttiva

Capitolo I - Le Convenzioni fiscali nel sistema delle fonti del diritto tributario internazionale 1

1. La collocazione sistematica dei trattati in materia tributaria nell'ambito del diritto fiscale convenzionale. 1
 - 1.1. La nozione di diritto tributario internazionale ed il riparto della potestà tributaria. 1
 - 1.2. Le fonti sovranazionali del diritto tributario internazionale. 3
 - 1.3. I trattati internazionali in materia fiscale. Natura e funzione (cenni e *rinvio*). 5
2. Gli Stati ed i singoli contribuenti quali soggetti principali del diritto tributario internazionale di fonte convenzionale. 7
3. Le modalità di conclusione dei trattati internazionali in materia tributaria in base alla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. 8
4. L'interpretazione dei trattati internazionali: le coordinate ermeneutiche generali contenute nella Convenzione di Vienna. 10
5. Il tradizionale oggetto dei trattati internazionali fiscali: la doppia imposizione. 14
 - 5.1. I criteri identificativi della doppia imposizione giuridica internazionale. 19
 - 5.2. Le cause della doppia imposizione giuridica internazionale: la convergenza dei criteri di collegamento. 22
 - 5.3. I rimedi per evitare la doppia imposizione giuridica internazionale (*rinvio*). 25
6. Le moderne prospettive del diritto tributario convenzionale. Il contrasto alla doppia non imposizione fiscale ed all'elusione fiscale internazionale. 27
 - 6.1. I concetti di pianificazione fiscale aggressiva, elusione ed abuso del diritto in campo internazionale. 28
 - 6.2. Le prospettive del diritto convenzionale con funzione antielusiva a seguito del Progetto «BEPS» (*rinvio*). 31

Capitolo II - La struttura delle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione in base al Modello OCSE 33

1. L'evoluzione storica dei trattati internazionali per evitare la doppia imposizione e i diversi modelli di Convenzione. 33

1.1. L'ultima versione del Modello di Convenzione OCSE 2017.	37
1.2. La Convenzione Multilaterale BEPS. Un nuovo approccio verso la realizzazione di una politica fiscale antielusiva a livello internazionale.	39
2. La struttura della Convenzione sulla base del modello OCSE.	40
2.1. L'ambito soggettivo di applicazione della Convenzione. I concetti di «persona» e di «residente». Una possibile lettura in chiave antielusiva del problema di qualificazione dei <i>trusts</i> e delle entità fiscalmente trasparenti.	41
2.2. L'ambito oggettivo di applicazione della Convenzione.	46
2.3. Le singole norme di delimitazione. Il riparto della potestà impositiva tra ordinamenti sovrani.	49
3. L'interpretazione delle Convenzioni internazionali in materia tributaria. Il valore giuridico del Modello OCSE e del relativo Commentario.	55
4. I metodi convenzionali per evitare la doppia imposizione giuridica internazionale.	61
5. La procedura amichevole e l'arbitrato. Un presidio di tutela a favore del contribuente come contraltare alle nuove regole antielusive del diritto tributario convenzionale.	66
6. Le disposizioni finali. Il principio di non discriminazione e lo scambio d'informazioni.	72

Capitolo III - La funzione antielusiva dei trattati fiscali 76

Premessa.	76
1. La nozione di residenza ai fini convenzionali e le regole per risolvere i casi di cd. «doppia residenza».	76
1.1. Le regole sulla doppia residenza per i soggetti diversi dalle persone fisiche: la soluzione offerta dal nuovo art. 4, par. 3 del Modello OCSE 2017 per combattere l'utilizzo distorto dei trattati fiscali.	81
1.2. Il dibattito sul concetto di « <i>full tax liability</i> ». Una possibile rivisitazione in ottica antielusiva dell'orientamento tradizionale.	84
2. Il nuovo preminente ruolo di contrasto all'elusione dei trattati internazionali fiscali assunto dalla disciplina convenzionale della stabile organizzazione.	87
2.1. La definizione generale di stabile organizzazione. L'interpretazione teleologico - sostanziale offerta dal Commentario per evitare un facile aggiramento dei requisiti oggettivi.	88

2.2. La <i>ratio</i> di certezza giuridica sottesa alle regole di esemplificazione positiva e negativa e la necessità di scongiurare un utilizzo distorto delle regole di determinazione della stabile organizzazione.	92
2.3. L'esercizio indiretto dell'attività d'impresa. La definizione di stabile organizzazione personale e la nozione di «dipendenza» come strumenti di contrasto all'elusione dello <i>status</i> di stabile organizzazione materiale.	94
2.4. Le regole cd. « <i>anti-fragmentation</i> » e « <i>anti splitting-up</i> » e le varie forme di elusione prese in considerazione dalla nuova versione del Modello OCSE 2017.	97
3. L'abuso dei trattati internazionali in materia tributaria.	99
3.1. Le possibili forme di abuso del diritto tributario convenzionale.	101
3.2. Il nuovo art. 29 del Modello di Convenzione ed il contrasto al cd. <i>treaty shopping</i> .	103
3.3. La clausola antielusiva del «beneficiario effettivo» nella disciplina dei dividendi, interessi e canoni.	108
3.4. Le disposizioni introduttive ed il preambolo della Convenzione come prima spia dell'obiettivo degli Stati di non creare situazioni di doppia non-imposizione.	111
Conclusioni	113
Fonti bibliografiche	120

PREMESSA INTRODUTTIVA

Le convenzioni internazionali in materia tributaria hanno costituito, fin dai primi anni della loro adozione, lo strumento principale utilizzato dagli Stati per prevenire il fenomeno della doppia imposizione giuridica.

Si tratta di una problematica che attiene allo svolgimento di attività economiche e, più in generale, alla realizzazione di redditi, a livello transnazionale, da parte di imprese e lavoratori, i quali sono costretti a confrontarsi con la concorrente e contestuale pretesa impositiva dei diversi Stati in cui si trovano ad operare.

Tali fattispecie, in quanto connotate da elementi di estraneità rispetto al territorio nazionale dell'ordinamento giuridico di appartenenza, recano con sé il pericolo di un aggravio fiscale per i contribuenti causato dalla plurima imposizione della medesima forma di ricchezza in più Paesi, producendo effetti distorsivi all'interno del mercato globale e scoraggiando i traffici commerciali oltre confine.

Allo scopo di evitare che la sovrapposizione di potestà impositive sovrane potesse dar luogo a trattamenti fiscali discriminatori nei confronti dei soggetti passivi che realizzano redditi in un contesto multinazionale, gli Stati hanno concluso, a partire dalla seconda metà del secolo scorso, una massiccia quantità di trattati bilaterali con i quali, di comune accordo, acconsentono ad una reciproca delimitazione del rispettivo potere tributario, onde scongiurare il rischio di una doppia imposizione.

Con la crescente internazionalizzazione degli scambi commerciali e l'avvento repentino del mercato digitale, alla tradizionale esigenza di garanzia dei singoli operatori economici su scala internazionale, si è affiancata l'ulteriore necessità di prevenire le pratiche elusive poste in essere dagli stessi al fine di accedere ai benefici fiscali previsti dalle regole convenzionali ed ottenere indebiti risparmi d'imposta.

Inoltre, la smaterializzazione delle forme di ricchezza e la conseguente mobilità dei capitali, hanno dato origine a forme di pianificazione fiscale sempre più aggressiva da parte delle imprese multinazionali, le quali rendono ancora più difficile l'individuazione della fonte dei redditi da esse prodotti, comportando il rischio di una perdita di gettito fiscale da parte degli Stati.

Per tali ragioni, già a partire dalla fine del secolo scorso, la comunità internazionale ha dato avvio ad un'importante opera di rimodulazione degli assetti bilaterali tra Paesi in materia tributaria, predisponendo strategie difensive atte a contrastare in modo sempre

più marcato le frequenti condotte di sfruttamento ed aggiramento delle norme dei trattati fiscali.

Lo scopo del presente elaborato è quello di dimostrare come il diritto tributario di fonte convenzionale abbia subito, negli ultimi anni, una decisa inversione di rotta rispetto al passato, affiancando e, in un certo senso, sovrapponendo all'originaria e tradizionale funzione di eliminare la doppia imposizione quella, ben più attuale, di combattere l'abuso dei trattati internazionali in materia tributaria.

Nel primo capitolo si offrirà un inquadramento generale della tematica in esame, collocando sistematicamente lo studio delle Convenzioni internazionali nel sistema delle fonti del diritto internazionale, analizzando le modalità di conclusione ed interpretazione delle stesse ed esaminando cause e rimedi del fenomeno della plurima imposizione.

Nel secondo capitolo l'analisi si incentrerà sullo studio del Modello di convenzione bilaterale in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio predisposto dall'OCSE.

In particolare, verrà effettuata dapprima un'indagine dell'evoluzione storica dello schema-tipo di trattato, per poi concentrare la trattazione sulla struttura dello stesso, con particolare riferimento al suo contenuto sostanziale, rappresentato dalle clausole di delimitazione della potestà impositiva tra Stati rispetto alle singole categorie reddituali.

Nel terzo capitolo si cercherà di ricondurre a sistema le numerose disposizioni convenzionali che, a diverso titolo, presentano maggiore attinenza con il profilo innovativo dello strumento pattizio, costituito dalla lotta all'elusione fiscale internazionale e, più in generale, all'utilizzo improprio dei trattati.

Lo scopo principale di quest'ultima parte dell'elaborato è proprio quella di offrire una chiave di lettura antielusiva delle diverse clausole contenute nella più recente versione del Modello di trattato fiscale, tentando di collegare ciascuna di esse alla moderna e rinnovata tendenza generale del diritto tributario internazionale, caratterizzata dall'esigenza di contrastare le molteplici e complesse forme di abuso delle convenzioni in materia tributaria.

CAPITOLO I

Le Convenzioni fiscali nel sistema delle fonti del diritto tributario internazionale

1. La collocazione sistematica dei trattati in materia tributaria nell'ambito del diritto fiscale convenzionale.

L'analisi delle convenzioni internazionali in materia tributaria presuppone, in primo luogo, una definizione del loro corretto campo applicativo.

A tal fine occorre procedere ad un previo inquadramento dell'oggetto della nostra indagine nell'ambito del sistema delle fonti sovranazionali, delineando le caratteristiche e le peculiarità, soprattutto dal punto di vista funzionale, che il settore presenta con riferimento alla materia tributaria.

1.1. La nozione di diritto tributario internazionale ed il riparto della potestà tributaria.

Le convenzioni tributarie fanno parte del sistema delle fonti internazionali del diritto tributario.

Tale branca del diritto tributario viene tradizionalmente ricondotto nel più ampio *genus* del diritto internazionale tributario¹.

Si tratta di un settore appartenente all'alveo delle scienze giuridiche pubblicistiche in quanto vale a ricomprendere il complesso di norme che regolano i rapporti tra ordinamenti giuridici sovrani, definendone poteri e limiti in relazione ad una specifica materia².

Con riferimento alla materia fiscale, in dottrina è ormai superata la tradizionale distinzione tra diritto tributario internazionale e diritto internazionale tributario³.

¹ Tra i primi studio di tale settore del diritto cfr. GARELLI A., *Il diritto internazionale tributario*, Torino, 1899, FASOLIS, *Le doppie imposizioni*, Città di Castello, 1914; per un'indagine sulle varie fasi dell'evoluzione del diritto tributario internazionale vd. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016 p. 2 e ss.; UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, p. 1 e ss.

² Sulla collocazione del diritto tributario internazionale nell'ambito del diritto internazionale pubblico e sulla differenza con il diritto internazionale privato vd. TARIGO P., *Diritto tributario internazionale tributario*, Torino, 2018, p. 4;

³ Per approfondimenti sulla distinzione concettuale vd. UDINA M., in FEDOZZI P – ROMANO S. (a cura di), *Trattato di diritto internazionale*, vol. X, Padova, 1949, p. 58 ss, FANTOZZI A. – VOGEL K., (voce) *Doppia imposizione internazionale*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale*, vol. V,

Con la prima accezione si faceva riferimento alle norme di diritto interno che mirano a disciplinare fattispecie che presentano connotati di estraneità⁴, sotto il profilo fiscale, rispetto al territorio dello Stato.

Con la seconda accezione si indicava il novero delle fonti di rango sovranazionale che hanno ad oggetto la regolamentazione della sovranità tributaria dei singoli ordinamenti nazionali allorquando gli stessi entrano in una situazione di conflitto, reale o potenziale, con riferimento ad un determinato presupposto impositivo.

Tale bipartizione rifletteva, in parte, una concezione primordiale dei rapporti tributari, basata sulla staticità delle forme di circolazione della ricchezza e, dunque, sulla netta separazione tra norme di regolazione interna e norme di provenienza esterna.

Tuttavia, benché la dottrina maggioritaria sia ormai pervenuta ad una dequotazione della distinzione terminologica alla luce dell'attuale contesto di fiscalità internazionale⁵, attraverso la stessa è possibile operare una prima delimitazione dei contorni della presente analisi, escludendo dall'oggetto dell'area tematica quel complesso di disposizioni di fonte nazionale⁶ che definiscono in modo puntuale il trattamento fiscale di presupposti d'imposta di dimensione transnazionale, concentrandosi sugli aspetti legati al rapporto esterno fra ordinamenti.

Torino, 1996, p. 182; la distinzione è sovente ripresa anche da dottrina più recente; tra tutti, SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 4.

⁴ Si esprime in termini di elementi di estraneità CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.* p.1.

⁵ Ad oggi, gran parte della dottrina tende ad unificare i due concetti, muovendo dal presupposto fondamentale per cui ciò che realmente interessa la materia non è tanto l'origine delle disposizioni fiscali di rilievo internazionale, quanto l'oggetto delle stesse. In tal senso, *ex plurimis*, CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 20, il quale afferma che «l'aggettivo "internazionale" non deve intendersi più riferito alla natura delle norme quanto piuttosto al carattere delle fattispecie prese in considerazione: quelle, per l'appunto, internazionali in quanto non si realizzano in un contesto meramente domestico, ma internazionale»; in termini diversi, sia pur giungendo a conclusioni sostanzialmente analoghe vd. SANTAMARIA M., *Fiscalità internazionale*, Milano, 2009, p. 132-133, la quale attribuisce rilievo, ai fini della ripartizione sopra descritta, alla diversa natura della fonte, sovranazionale o statale, pur ritenendo la materia unica; al riguardo l'autrice afferma che «l'alveo giuridico di relazioni in cui essa si colloca sia quella del diritto internazionale, ma il suo oggetto di disciplina è esclusivamente quello del diritto tributario (si tratta in pratica di due facce della stessa medaglia che non fanno venir meno l'unitarietà della materia)»; ad ogni modo, nonostante l'attuale tendenza alla parificazione dei due concetti, sembra potersi ravvisare ancora nella comunità internazionale qualche sacca di resistenza della tradizionale distinzione etimologica. Un esempio di questa inversione può essere individuato nell'*Action 2* del Progetto BEPS che distingue tra indicazioni rivolte ai legislatori nazionali ed altre indirizzate alla modifica dei Trattati internazionali.

⁶ Quali ad esempio l'art. 169 o 168-ter TUIR.

1.2. Le fonti sovranazionali del diritto tributario internazionale.

Lo studio delle fonti del diritto tributario internazionale ha ad oggetto l'individuazione degli atti a contenuto normativo o dei parametri legali che stabiliscono il comportamento che gli Stati sovrani devono tenere in relazione ad una fattispecie impositiva caratterizzata da elementi di estraneità rispetto al proprio territorio.

Tralasciando le fonti interne del diritto tributario internazionale, che pur rappresentano una delle tipologie di norme ascrivibili a tale branca del diritto⁷, occorre soffermarsi sulla disciplina di origine esterna, la quale trova il suo fondamento giustificativo nella compresenza di una pluralità di ordinamenti sovrani, appartenenti alla comunità internazionale, le cui rispettive potestà tributarie entrano in contatto e, quindi, in potenziale sovrapposizione.

In termini generali, la conformazione del sistema delle fonti di regolazione a livello internazionale ha natura complessa e risente dell'assenza di una costituzione scritta sovranazionale nonché della caratterizzazione del diritto internazionale pubblico quale diritto prevalentemente non scritto ovvero, per lo più, ascrivibile a convenzioni isolate tra i singoli Stati⁸.

L'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia annovera tra le principali fonti di produzione di norme internazionali i trattati, le consuetudini, «i principi generali di diritto riconosciuti dalle Nazioni civili» nonché, in via residuale ed ausiliaria, le decisioni di natura interpretativa della Corte stessa.

Quanto alle consuetudini, si tratta di una delle fonti di produzione più rilevanti e risalenti, ancorché meno utilizzate nella materia tributaria⁹, del diritto internazionale pubblico.

⁷ Per una trattazione esaustiva di tale categoria di fonti del diritto internazionale tributario vd. PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, II ed., Torino, 2019, 91 ss.

⁸ Per tali ragioni la dottrina prevalente propone un approccio allo studio delle fonti ed una definizione dei criteri di identificazione che si basi non già sul tradizionale metodo di ricerca cd. «positivo», ma che guardi piuttosto all'oggetto dell'indagine e, dunque, alla materia di volta in volta trattata, la quale funge da elemento di unificazione delle diverse norme promananti dai diversi ordinamenti che compongono la comunità internazionale. In tal senso SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in UCKMAR V., *op. ult. cit.*, p. 44; SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 135

⁹ Esempi di consuetudini in materia tributaria sono quelle per cui si ritengono esenti da imposizione i redditi degli agenti consolari o diplomatici che svolgano funzioni di rappresentanza di un Paese all'estero, ovvero quelle che contemplano l'immunità fiscale per gli Stati, fondate sul brocardo latino *par in parem non habem jurisdictionem*. Un'altra norma riconducibile al diritto internazionale non scritto in materia tributaria è quella che prevede l'eguaglianza di trattamento fiscale degli stranieri e dei cittadini. La dottrina non è, tuttavia, unanime nel ricomprendere anche detta ipotesi tra le consuetudini tributarie. In senso

Esse trovano legittimazione nel principio generale secondo cui *consuetudo est servanda*¹⁰ e si identificano in base alla compresenza di due elementi essenziali.

In primo luogo, l'elemento oggettivo della cd. *diuturnitas*, che vale ad attribuire rilievo ad un comportamento degli Stati protratto e uniforme nel tempo.

In secondo luogo, l'elemento soggettivo, rappresentato dalla convinzione generalizzata della necessità ed obbligatorietà di tale comportamento, cd. *opinio juris sive necessitatis*¹¹.

Con riguardo alle consuetudini in materia fiscale si è dibattuto circa l'esistenza o meno di un rapporto di gerarchia tra queste e le fonti pattizie. L'orientamento prevalente sostiene che le due fonti non siano l'una gerarchicamente sovraordinata all'altra, ammettendo per contro una reciproca derogabilità¹².

Quanto ai principi, occorre preliminarmente rilevare che, benché espressamente richiamati dall'art. 38 dello Statuto, un orientamento dottrinario minoritario sostiene che non sia possibile attribuire agli stessi valenza di norme primarie generali dell'ordinamento internazionale¹³.

Tra i più significativi principi in materia di fiscalità internazionale è dato menzionare il principio di territorialità¹⁴, in base al quale ad uno Stato dovrebbe riconoscersi un potere

contrario alla loro ammissione nel sistema delle fonti del diritto internazionale fiscale generale vd. ALBRECHT A. R., *The taxation of Aliens under International Law*, in *The British Year-book of International Law*, 1952, p. 171.

¹⁰ In realtà, come si esporrà in seguito, parte della dottrina tende ad escludere che la base del diritto consuetudinario sia rappresentato da tale principio, muovendo dal presupposto che non esistano principi generali in ambito internazionale capaci di produrre norme giuridiche, per cui la consuetudine avrebbe una propria autonoma fonte di legittimazione. Su tali aspetti vedi TARIGO P., *op. cit.*, p. 7

¹¹ Per approfondimenti sulla categoria delle norme consuetudinarie vd. SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 154 ss. Per un'analisi esaustiva delle consuetudini nel diritto internazionale in generale vd. ARANGIO RUIZ G., (voce) *Consuetudine internazionale*, in *Enciclopedia Giuridica*, vol. VII, Roma, 1988, p. 1 ss., CONDORELLI L., (voce) *Consuetudine internazionale*, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, vol. III, Torino, 1989, p. 490 ss., CANNIZZARO E., *Diritto internazionale*, Torino, 2012 p. 105 ss.

¹² Su tali aspetti vd. CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 118 il quale, pur riconoscendo l'insussistenza di un vero e proprio rapporto di gerarchia tra le suddette fonti, ritiene allo stesso tempo che gli Stati possano comunque derogare, attraverso apposite convenzioni, alle norme consuetudinarie, prevedendo trattamenti fiscali anche meno favorevoli di quelli contemplati a livello generale.

¹³ Tra coloro che tendono ad attribuire rilevanza autonoma ai principi rispetto alle consuetudini vd. SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 141 la quale ritiene «opportuno, se non perfino necessario, attribuire autonomia concettuale ai suddetti principi generali».

¹⁴ Su tali aspetti vd. VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, in AMATUCCI A., *Trattato di diritto tributario*, I/2, Padova, 1994, p. 701 il quale afferma che «il termine 'territorialità' e 'principio di territorialità' ha molti significati e andrebbe quindi, se possibile, evitato. Lì dove è impossibile farne a meno, poiché diventato d'uso comune, deve essere chiaro cosa significhi il termine».

di tassazione pieno ed esclusivo con riferimento ai redditi prodotti all'interno dei propri confini.

Tale principio è suscettibile, vista la sua estensione dogmatica, di molteplici applicazioni ed interpretazioni, specialmente con riferimento al problema della doppia imposizione e del riparto della potestà impositiva tra Stati sovrani (vd. *infra*).

In ultima analisi, particolarmente rilevanti con riferimento alla materia tributaria, sono gli strumenti di *soft law* adottati da enti ed istituzioni internazionali, i quali vengono sempre più frequentemente utilizzati per offrire indicazioni utili agli Stati circa l'interpretazione di talune norme internazionali ovvero la loro corretta applicazione¹⁵.

Si tratta di strumenti particolarmente flessibili contenuti in documenti predisposti dalle organizzazioni internazionali, ascritti dalla dottrina italiana¹⁶ nell'area degli atti "quasi giuridici", in quanto comprendenti regole di comportamento che gli Stati condividono e assumono a fondamento delle loro relazioni, considerandoli fonte di legittimazione delle proprie azioni a livello esterno.

Tra questi, meritano di essere presi in particolare considerazione il Commentario al Modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni (vd. *infra*) nonché i progetti, le relazioni e le raccomandazioni predisposte dalla stessa organizzazione per la risoluzione delle principali tematiche di diritto tributario internazionale¹⁷.

1.3. I trattati internazionali in materia fiscale. Natura e funzione (cenni e *rinvio*).

Ai fini della presente trattazione è opportuno soffermarsi ad analizzare quella che costituisce la fonte per eccellenza del diritto tributario internazionale, vale a dire il trattato.

I trattati fiscali rappresentano lo strumento più efficace attraverso cui gli Stati, dotati ciascuno di una propria potestà d'imperio, indipendente ed autonoma, tendono a

¹⁵ Si è parlato, al riguardo, di «policentrismo delle fonti». Così SACCHETTO C., *op. cit.* p. 9; sul punto vd. anche ADONNINO P., *Concorrenza di fonti nel diritto tributario internazionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1996, I, p. 729 ss.

¹⁶ Fra tutti vd. TANZI A., *Introduzione al diritto internazionale*, Padova, 2003, p. 169. Per ulteriori approfondimenti sulla categoria giuridica in questione vd. SACCO R., *Il diritto mutuo. Neuroscienze, conoscenza tacita, valori condivisi*, Bologna, 2015, PISTONE P., "Tratados Fiscales Internacionales y Soft Law", in AA.VV., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2008, p. 1196

¹⁷ Tra tutti, più recentemente, va annoverato il progetto BEPS di cui si dirà più avanti.

comporre eventuali «conflitti positivi d'imposizione»¹⁸ allorquando si tratti di assoggettare a tassazione un fatto che è suscettibile di rientrare contemporaneamente nella sfera di afferenza di più ordinamenti sovrani.

Tale esigenza è una diretta conseguenza della globalizzazione economica e dell'intensificarsi di traffici internazionali, elementi che comportano a loro volta evidenti problemi dovuti all'interferenza tra giurisdizioni tributarie.

Invero, come si avrà modo di evidenziare in seguito, l'obiettivo principale e tradizionale della maggior parte degli accordi internazionali in materia tributaria, è costituito proprio dalla definizione di un assetto d'interessi fra gli Stati volto a prevenire frizioni o lacune nella regolamentazione di fattispecie riconducibili, sotto il profilo fiscale, all'autorità dell'uno o dell'altro Paese firmatario, stabilendo in che modo ed in quale misura le stesse possano fondare una pretesa impositiva da parte di entrambi¹⁹.

Alle convenzioni volte ad evitare il fenomeno della doppia imposizione si aggiungono poi, nel panorama delle fonti internazionali, altre tipologie di accordi fra Stati, tesi a favorire la liberalizzazione del commercio e la circolazione delle merci i quali, tuttavia, presentano implicazioni meno evidenti dal punto di vista del diritto fiscale²⁰.

Dal punto di vista della natura giuridica la dottrina pressoché unanime converge nel ritenere che i trattati internazionali rappresentino veri e propri atti a contenuto negoziale²¹, nei quali convergono le volontà dei Paesi firmatari e dai quali scaturiscono norme giuridiche vincolanti che creano diritti ed obblighi nei loro confronti.

La natura contrattuale dei trattati internazionali si evince tanto dalla articolata modalità di conclusione, quanto dalla loro stessa struttura, la quale assume i connotati di un vero e proprio accordo di diritto comune fra due parti contraenti, caratterizzato da un

¹⁸ Per approfondimenti vd. UCKMAR V., *op. cit.* p. 91 ss.

¹⁹ In tale ottica i trattati fiscali costituiscono «lo strumento per coniugare il delicato compromesso tra due esigenze opposte: la salvaguardia della sovranità statale e l'esigenza di aprire i confini in senso attivo e passivo all'economia delle imprese e degli individui eliminando o attenuando la doppia imposizione». Così SACCHETTO C., *op. cit.*, p. 6.

²⁰ Tra questi vanno sicuramente menzionati il GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*) stipulato a Ginevra il 30 ottobre 1947, il Trattato di Roma stipulato il 25 marzo 1957, il Patto Andino stipulato il 26 maggio 1968 tra i Paesi dell'America Latina ed il NAFTA (*North America Free Trade Association*) stipulato il 17 dicembre 1992, tutti a vario titolo finalizzati alla creazione di un mercato di libero scambio anche attraverso una disciplina comune delle tariffe doganali. Per un approfondimento su tali accordi internazionali e sull'incidenza degli stessi in materia tributaria vd. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016, pp. 120-123.

²¹ Tra gli autori in linea con la teoria della natura contrattuale delle convenzioni tributarie possono menzionarsi SACCHETTO C., *op. cit.* p. 6, TARIGO P., *op. cit.*, p. 9.

regolamento complesso, redatto in articoli e paragrafi, secondo gli schemi proposti dai vari modelli di riferimento.

In ogni caso, attesa la peculiarità dei soggetti dell'assetto negoziale, ossia Stati sovrani che manifestano una volontà comune in ordine ad un determinato regolamento d'interessi finale, le convenzioni internazionali divergono dai classici contratti privatistici tanto per la destinazione delle norme ivi contemplate, le quali producono effetti nei confronti della generalità dei consociati, tanto per il fatto che esse non prevedono un sistema di prestazioni corrispettive tra le parti, bensì configurano un programma condiviso di gestione dei loro rapporti²².

2. Gli Stati ed i singoli contribuenti quali soggetti principali del diritto tributario internazionale di fonte convenzionale.

Così come per il diritto internazionale classico, i principali destinatari delle norme di diritto tributario convenzionale sono, ancora oggi, tipicamente individuabili nei singoli Stati, indipendenti e sovrani²³.

Da ciò deriva che anche con riferimento al diritto tributario, le norme prodotte dall'ordinamento internazionale si rivolgono per lo più alle autorità statali, prescrivendo loro di tenere o non tenere un determinato comportamento sulla base di principi desunti dal contesto multinazionale ovvero di veri e propri accordi negoziali.

Affianco agli Stati, intesi quali entità giuridiche indipendenti e sovrane, deve riconoscersi soggettività internazionale alla Santa Sede, in quanto anch'essa centro di imputazione di effetti giuridici concernenti rapporti di carattere ultra-territoriale.

Ancora, vanno considerate titolari di diritti ed obblighi internazionali le unioni o le organizzazioni di più Stati, quali l'ONU o l'Unione Europea, in quanto soggetti in grado di porre in essere atti giuridici rilevanti sul piano esterno e, quindi, idonei ad innovare il panorama giuridico di fonte sovranazionale²⁴.

²² Sulla natura giuridica "mista" dei trattati internazionali vd. SANTAMARIA M., *op. cit.*, pp. 171-172.

²³ Per approfondimenti sul concetto di soggettività di diritto internazionale e sulle varie teorie riguardanti i presupposti minimi che uno Stato deve possedere ai fini del suo riconoscimento vd. ARANGIO RUIZ G., *Stato ed altri enti (soggettività internazionale)*, N.D.I., vol. XVIII, Torino, 1971 p. 195.

²⁴ Su tali aspetti vd. MONACO R., *Le Comunità sopranazionali nell'ordinamento internazionale*, in *Scritti di diritto delle organizzazioni internazionali*, Milano, 1981.

In ultima analisi, è dato ravvisare che anche il singolo individuo, nell'attuale contesto di economia globale, sta assumendo via via un ruolo predominante nella scena giuridica internazional-tributaria.

Questi, benché non sia diretto destinatario di obblighi derivanti dalle norme esterne, può essere inteso quale «termine d'imputazione delle scopo che dette norme sono deputate a raggiungere, sia in posizione di vantaggio che di svantaggio»²⁵.

Quanto detto risulta confermato, come si vedrà meglio in seguito, anche dalla crescente attenzione che lo studio del fenomeno della doppia imposizione (o della doppia non imposizione) attribuisce alle condotte di pianificazione fiscale poste in essere dai singoli contribuenti, finendo per incidere in maniera pregnante sulla conformazione stessa dei rimedi convenzionali nonché sulla definizione di un approccio prettamente casistico nell'analisi del problema.

3. Le modalità di conclusione dei trattati internazionali in materia tributaria in base alla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

Quali fonti di diritto internazionale pubblico di natura pattizia, anche i trattati in materia fiscale sono sottoposti, quanto al procedimento di formazione²⁶, alla disciplina generale dettata dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati stipulata il 23 maggio 1969 e vigente dal 27 gennaio 1980.

La procedura suddetta si compone di una pluralità di fasi.

In primo luogo, viene in rilievo la fase delle trattative (o negoziazione) che ha la funzione di mettere in contatto le autorità dei singoli Stati contraenti al fine di predisporre e formare il testo del trattato da concludere.

²⁵ Così TARIGO P., *op. cit.*, p. 5.

²⁶ Per orientamento costante si ritiene che il diritto internazionale conferisca una ampia autonomia agli Stati relativamente alla forma ed alle procedure da seguire per la conclusione degli accordi internazionali, purché dal concreto esplicarsi degli stessi risulti la univoca volontà di convergere verso un determinato contenuto e di vincolarsi allo stesso. Su tale profilo cfr. CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.* p. 133, SACCHETTO C., *Principi, op. cit.*, p. 7, TARIGO P., *op. cit.* p. 11. L'art. 80 Cost., tuttavia, non consente di adottare, per la materia tributaria, la procedura semplificata prevista dall'art. 12 della Convenzione di Vienna, in base alla quale il consenso di uno Stato ad obbligarsi al trattato può esprimersi attraverso la sola firma dell'organo a cui è affidato il potere di intavolare le trattative. Trattandosi, invero, di trattati che comportano «oneri alle finanze», si impone la procedura solenne caratterizzata dalla necessaria autorizzazione del Parlamento alla ratifica degli stessi.

Tale fase è condotta, secondo quanto previsto dall'art. 7 della Convenzione, dai cd. plenipotenziari, ovvero da soggetti ai quali ciascuno Stato conferisce il potere di rappresentarlo e di obbligarlo al rispetto dell'assetto negoziale che emerge a seguito dell'incontro delle volontà con le altre parti contraenti²⁷.

All'esito della fase dei negoziati, i soggetti a ciò autorizzati appongono la firma ovvero le proprie iniziali (cd. «parafatura») al testo redatto.

Tale adempimento conferisce autenticità e definitività al contenuto dell'accordo, il quale potrà essere soggetto a modifiche solo a seguito della riapertura delle trattative.

In secondo luogo, viene in rilievo, nelle procedure cd. solenni, la fase della ratifica, che presuppone l'adozione delle regole interne previste dai singoli ordinamenti nazionali per l'approvazione del testo finale predisposto dagli Stati che hanno partecipato ai negoziati.

Si tratta di un momento essenziale di consultazione degli organi parlamentari a livello nazionale, volto a favorire la partecipazione degli stessi nel procedimento di conclusione degli accordi internazionali, nonché a conferire al trattato un elevato grado di stabilità e di certezza in ordine all'assunzione degli obblighi giuridici che ne derivano²⁸.

Infine, la procedura di formazione della convenzione internazionale viene portata a compimento attraverso lo scambio degli strumenti di ratifica, per mezzo del quale l'accordo acquisisce portata vincolante sul piano internazionale.

Tale scambio avviene attraverso la notifica dei rispettivi atti giuridici dai quali emerge la inequivoca volontà degli Stati di obbligarsi a rispettare il contenuto del trattato e, pertanto, segna il momento perfezionativo dell'accordo stesso²⁹.

²⁷ Nell'ordinamento italiano, tale potere è affidato, normalmente, alla Direzione Relazioni Internazionali istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, trattandosi pertanto di organi che fanno capo direttamente dal Governo.

²⁸ Come su esposto, la procedura solenne imposta dalla Costituzione italiana prevede che le Camere autorizzino con legge la ratifica della convenzione, spettando il relativo potere al Capo dello Stato ai sensi dell'art. 87, co. 8 Cost. Peraltro, è prassi diffusa quella di inserire nella legge di autorizzazione delle convenzioni internazionali stipulate dall'Italia il cd. ordine di esecuzione, il quale costituisce una formula di stile, rivolta per lo più all'apparato burocratico-amministrativo, finalizzata ad intimare la corretta ed effettiva attuazione degli obblighi internazionali.

²⁹ Solitamente, per le convenzioni bilaterali, il momento del reciproco scambio delle dichiarazioni di ratifica costituisce anche il *dies a quo* dell'entrata in vigore del trattato. Nel caso di accordi bilaterali, tuttavia, è prassi diffusa quella di differire tale momento all'avvenuto deposito degli strumenti di ratifica da parte di tutti gli Stati aderenti all'accordo, ovvero ad una quota di essi che abbiano partecipato alla fase dei negoziati, presso il Governo di uno di essi ovvero presso un'organizzazione internazionale. Per approfondimenti vd. SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 180, TARIGO P., *op. cit.*, p. 13.

Una volta che la convenzione sia venuta ad esistenza attraverso le varie fasi sopra descritte, la stessa acquisirà il valore giuridico degli atti normativi di rango primario attraverso le regole di diritto interno che ne disciplinano la piena esecuzione³⁰.

4. L'interpretazione dei trattati internazionali: le coordinate ermeneutiche generali contenute nella Convenzione di Vienna.

I trattati internazionali contro la doppia imposizione, definendo un complesso di norme suscettibili di applicazione immediata all'interno dei singoli ordinamenti nazionali, richiedono, così come qualsiasi altra fonte del diritto, un'attività di interpretazione che consenta di attribuire alle singole prescrizioni in esso contenute il loro corretto significato.

Si tratta di un'operazione cruciale, specialmente nel settore del diritto internazionale in cui vengono in rilievo norme giuridiche prodotte in un contesto transnazionale, risultanti dal confronto tra sistemi giuridici caratterizzati da esperienze, tradizioni ed impostazioni normative spesso molto variegata fra loro, tali per cui le prime scontano un margine di incertezza più ampio³¹.

In questa sede verranno analizzate, per linee generali, le regole che attengono all'interpretazione dei trattati internazionali *tout court*, indipendentemente dal riferimento alla specifica materia tributaria, rinviando al successivo capitolo la disamina degli strumenti ermeneutici dedicati alla corretta applicazione del diritto delle convenzioni in materia fiscale³².

³⁰ Nel nostro ordinamento, grazie all'ordine di esecuzione direttamente incluso nella legge di autorizzazione alla ratifica, così come promulgata dal Presidente della Repubblica e controfirmata dai Ministri proponenti, il trattato internazionale acquista il valore di atto equiparato alla legge tributaria. Secondo parte della dottrina, tuttavia, si tratterebbe di una normativa speciale, in quanto tale destinata a prevalere sulle norme del diritto interno, assumendo portata abrogativa o modificativa delle leggi tributarie preesistenti. Su tali aspetti vd. GARBARINO C., *Diritto convenzionale tributario*, Torino, 2019, p. 47 ss., secondo cui «la Convenzione costituisce *lex specialis* in quanto poggia su una duplice volontà normativa: la volontà di disciplinare quella materia così come disposto nel testo convenzionale e quella di impegnarsi con altri Stati sul piano internazionale». A parere dell'autore, peraltro, la specialità delle norme convenzionali deriverebbe dalla stessa circostanza per cui la legge di ratifica ne ordina l'immediata esecuzione, rendendola immediatamente applicabile, nonché dalla presenza di una pluralità di disposizioni (art. 75 d.p.r. n. 600/1973 ovvero, a contrario, l'art. 169 TUIR) da cui è dato desumerne la posizione gerarchica sovraordinata.

³¹ Sulla peculiarità dell'operazione ermeneutica nel diritto internazionale vd. MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 588.

³² Si tratta, in particolare, delle norme dettate dal Modello OCSE per l'interpretazione delle convenzioni fiscali, nonché delle disposizioni contenute all'interno del Commentario ovvero delle singole regole

Giova premettere che ad oggi l'orientamento prevalente in dottrina ritiene che debba seguirsi un approccio di tipo obiettivistico nella esegesi delle norme pattizie, prediligendo la definizione del significato letterale da attribuire ad una disposizione del diritto convenzionale rispetto alla ricerca della effettiva volontà delle parti, sicuramente di meno agevole riscontro³³.

Tale approccio risulta confermato dal modo in cui si atteggiavano gli stessi criteri d'interpretazione offerti dalla Convenzione di Vienna del 1969 agli artt. da 31 a 33, in quanto tali applicabili anche alle convenzioni internazionali di natura tributaria³⁴.

I metodi interpretativi codificati all'interno della Convenzione si distinguono solitamente in metodi primari e complementari.

I metodi primari sono quelli contemplati dall'art. 31 della Convenzione.

In primo luogo, viene posta la regola generale in virtù della quale «un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo» (par. 1).

Tale regola impone, pertanto, di individuare il significato testuale di una disposizione del trattato, ovvero il senso ordinario che possa ad essa attribuirsi in base al linguaggio comune.

contenute nelle convenzioni stesse o nei documenti ad esse allegati volte a dirimere a monte eventuali contrasti di natura interpretativa.

³³ Tale soluzione è il risultato di un lungo e risalente dibattito tra i sostenitori delle teorie volontaristiche e quelli della teoria obiettiva. Su tale contrasto in dottrina cfr., *ex plurimis*, BENTIVOGLIO L.M., *La funzione interpretativa nell'ordinamento internazionale*, Milano, 1958, BARIATTI S., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali di diritto uniforme*, Padova, 1986, p. 175 ss. BETTI E., *Interpretazione della legge e degli atti giuridici. Teoria generale e dogmatica*, Milano, 1949, p. 326 ss., ANZILOTTI D., *Efficacia e interpretazione dei trattati*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1912, p. 520 ss., QUADRI R., *Diritto internazionale pubblico*, Napoli, 1968, p. 182 ss.

³⁴ Proprio in virtù della scelta in favore della tesi obiettiva e la valorizzazione della natura normativa e non solo contrattuale dei trattati internazionali operata dalla Convenzione, la dottrina maggioritaria ritiene di dover riconoscere alle regole interpretative in essa fissate natura di norme consuetudinarie, in quanto tali vincolanti obbligatori per tutti gli Stati, non solo i contraenti. Cfr. CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 137, MELIS G., *op. cit.*, p. 603. Quest'ultimo autore ritiene inoltre che «a favore della obbligatorietà delle regole in materia di interpretazione milita da un lato il fatto che le norme in questione furono approvate all'unanimità in seno alla Convenzione di Vienna e dall'altro il fatto che sulla corrispondenza al diritto internazionale consuetudinario delle disposizioni in materia di interpretazione dei trattati contenute nella Convenzione di Vienna, e pertanto sul loro carattere obbligatorio, si è pronunciata concordemente la giurisprudenza internazionale», richiamando in particolare la sentenza del 14 febbraio 1985 del Tribunale arbitrale nella controversia sulla delimitazione della frontiera marittima Guinea/Guinea-Bissau e la sentenza della Corte Internazionale di Giustizia del 1991 sulla controversia tra Senegal e Guinea Bissau sulla delimitazione degli spazi marittimi.

Si ritiene che il riferimento alla buona fede, al contesto ed allo scopo della convenzione costituisca, insieme al richiamo operato dal successivo par. 4 al significato che risulti dalla comune intenzione delle parti, un temperamento rispetto all'indirizzo marcatamente obiettivistico della norma, restituendole in tal modo un profilo soggettivistico³⁵.

Il par. 2 dello stesso articolo chiarisce il perimetro del concetto di «contesto», riferendolo ad ogni accordo o strumento relativo al trattato che venga in rilievo nella fase di conclusione di quest'ultimo³⁶.

La valutazione degli elementi che attengono al contesto e di quelli che, in virtù del successivo par. 3, riguardano la fase successiva alla conclusione dell'accordo, vale ad affiancare all'interpretazione statico-letterale un criterio di tipo dinamico-sistematico, che funga da correttivo del primo.

In particolare, l'art. 31, par. 3 della Convenzione richiama all'attenzione dell'interprete gli accordi successivi relativi alla esegesi della convenzione (lett. a), la prassi applicativa da cui risulti l'accordo medesimo (lett. b)³⁷ ed ogni altra norma di diritto internazionale operante nei confronti delle parti contraenti (lett. c)³⁸.

I mezzi complementari d'interpretazione sono regolamentati dall'art. 32 della Convenzione di Vienna.

Nell'ambito di tale categoria la norma fa rientrare i lavori preparatori e le circostanze nelle quali il trattato è stato concluso.

Si tratta di strumenti ermeneutici che assumono carattere subordinato³⁹ rispetto a quelli contemplati dal precedente art. 31, in quanto ad essi è possibile ricorrere quando sia da confermare il senso risultante dall'utilizzo dei mezzi ordinari ovvero quando, a seguito

³⁵ Così MELIS G., *op. cit.*, p. 604-605.

³⁶ Si tratta di una serie di documenti contestuali alla stipulazione del trattato ma separati rispetto a quest'ultimo. Si pensi ad esempio al testo dell'accordo medesimo, al preambolo ovvero agli allegati della convenzione.

³⁷ La dottrina ha messo in rilievo come non sia facile distinguere tra gli accordi di cui alla lett. a) e la prassi di cui alla lett. b), costituendo la definizione di tale ultimo elemento un aspetto problematico, anche alla luce del fatto che spesso gli accordi successivi al trattato, di natura interpretativa, vengono stipulati in assenza dei requisiti formali previsti per quest'ultimo. Su tali aspetti cfr. MELIS G., *op. cit.*, p. 607, BARIATTI S., *op. cit.*, p. 195. Un altro nodo da sciogliere attiene alla corretta collocazione della prassi tra i mezzi primari ovvero tra quelli complementari di interpretazione. In favore della inclusione tra i mezzi ordinari vd. BENTIVOGLIO L. M., *op. cit.*, 1958 p. 109 ss.

³⁸ Tale ultima disposizione individua quella che parte della dottrina chiama interpretazione storico-evolutiva, capace di adeguare le previsioni della convenzione ai mutamenti dell'ordinamento giuridico internazionale. Cfr. GIULIANO M. – SCOVAZZI T. – TREVES T., *Diritto internazionale*, Parte generale, Milano, 1991 p. 347, TARIGO P., *op. cit.*, p. 23.

³⁹ Secondo MELIS G., *op. cit.*, p. 613 e 617 si tratta di strumenti ermeneutici residuali, sia pur in continuità con quelli offerti dall'art. 31 e che hanno carattere meramente esemplificativo.

della loro adozione, lo stesso permanga ambiguo, oscuro ovvero risulti manifestamente assurdo o irragionevole.

Con riferimento all'oggetto di tale metodo suppletivo, la nozione di lavori preparatori può ricomprendere tutti gli atti o le vicende che attengono alla fase delle trattative del trattato, quali ad esempio il contenuto delle proposte avanzate da uno Stato contraente, le riserve formulate nei confronti di taluni termini ovvero i verbali in cui tali elementi sono contenuti⁴⁰.

Con il termine circostanze ci si riferisce al contesto storico ed economico nel quale le convenzioni sono chiamate ad operare, potendosi pertanto ricomprendere le ragioni politiche che hanno condotto gli Stati a stipulare la convenzione, restituendo anche in tal caso valore ad aspetti di natura soggettiva⁴¹.

Stante la genericità degli elementi contemplati dall'art. 32, alcuni autori⁴² ritengono che possano rientrare nella categoria dei mezzi complementari anche eventuali altri trattati conclusi dai Paesi firmatari, il testo originario di un trattato prima della sua modifica, ovvero le sentenze emesse dagli organi giurisdizionali interni agli Stati.

Infine, una norma di chiusura ma dalla portata assolutamente non marginale⁴³ nell'attività d'interpretazione dei trattati internazionali è quella contenuta nell'art. 33 della Convenzione, la quale fa predisporre una serie di canoni ermeneutici adottabili nei casi in cui il trattato sia stato redatto in più lingue diverse.

La regola generale, prevista dal par. 1, è quella della parificazione delle diverse lingue nella quale la convenzione è stata autenticata, posto che ciascuna di esse è destinata a far

⁴⁰ Nell'ambito di tale categoria parte della dottrina ritiene che possano farsi rientrare anche i Modelli di convenzione e i relativi Commentari, purché abbiano assunto rilevanza in sede di negoziato ed ai fini della conclusione finale dell'accordo. Cfr. PISTONE P., *op. cit.*, p. 194.

⁴¹ Per approfondimenti su tali considerazioni vd. MELIS G., *op. cit.* p., 615. L'autore, peraltro, affianca ai due elementi d'interpretazione sussidiaria enucleati dall'art. 32 altri criteri di ordine generale, quali ad esempio il principio secondo cui, nella scelta di più soluzioni ermeneutiche possibili, debba privilegiarsi quella che restringa nel modo minore la libertà di azione degli Stati, ovvero la regola secondo cui occorre procedere alla ricerca di un significato che attribuisca effettività alla disposizione del trattato piuttosto che renderla inutile, ovvero il criterio che porta a favorire il senso della norma che risulti meno oneroso per il soggetto in capo al quale è imposto un obbligo, o che lo limiti in misura inferiore.

⁴² Vd. AVERY JONES J.F., *The interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the Oecd Model*, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1984, p. 1680 e ss.

⁴³ Cfr. MELIS G., *op. cit.*, p. 618, secondo cui si tratta di «un problema di notevole importanza, essendo ormai prevalente nella prassi internazionale la redazione dei testi in più lingue, anche nel caso delle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, e ciò soprattutto per motivi di pubblicità all'interno di ciascuno Stato del testo convenzionale».

fede salvo che il trattato stesso, o le parti, abbiano convenuto che debba prevalere una di esse.

Rientra sempre nelle facoltà delle parti contraenti, inoltre, considerare come testo autentico quello che sia stato redatto in una lingua diversa rispetto a quelle autenticate nel trattato medesimo (par. 2).

In basi a tali indirizzi ermeneutici, l'interprete sarà tenuto a comparare i diversi testi redatti nelle diverse lingue contemplate ed a considerare, salvo prova contraria offerta dallo Stato che dissenta dal risultato interpretativo⁴⁴, i termini ivi utilizzati come aventi lo stesso significato (par. 3).

Da ultimo, il par. 4 dell'art. 33 contempla una norma di chiusura, di chiara impronta soggettiva, la quale impone, in caso di infruttuosità nell'applicazione dei rimedi esegetici finora enunciati, di tenere conto dell'oggetto e dello scopo del trattato al fine di pervenire al senso che permetta di conciliare al meglio i testi in questione.

Le regole fin qui esposte, come si esporrà nel prosieguo, assumono una pregnanza assoluta anche con riferimento all'individuazione dei metodi esegetici che connotano i trattati internazionali in materia fiscale e, ancor di più, per la valutazione del valore giuridico da assegnare al Modello di convenzione OCSE ed al relativo Commentario.

5. Il tradizionale oggetto dei trattati internazionali fiscali: la doppia imposizione.

La maggior parte delle convenzioni in materia tributaria stipulate a partire dal secondo dopoguerra hanno avuto come scopo ed oggetto principale l'eliminazione o l'attenuazione del fenomeno della doppia imposizione internazionale.

In via di prima approssimazione, nonostante le difficoltà riscontrate in dottrina nel ricondurre tale fenomeno ad un concetto unitario, per doppia imposizione si intende quella situazione in cui uno stesso presupposto o una stessa ricchezza, riferibili al medesimo soggetto ovvero a soggetti diversi, sono assoggettati più volte ad imposta.

La nozione di doppia imposizione, a sua volta, viene tradizionalmente scorporata in una pluralità di accezioni, diversificate in ragione dell'ambito territoriale entro il quale la stessa si realizza e, quindi, del soggetto titolare della potestà impositiva idonea a darvi luogo, ovvero in ragione dell'oggetto su cui la stessa ricade.

⁴⁴ In tal senso MONACO R., *Trattati e convenzioni internazionali*, in *N. D. I.*, Torino, vol. XIX, 1973, p. 648.

Con riferimento alla prima accezione è possibile distinguere la doppia imposizione cd. interna da quella internazionale⁴⁵.

La doppia imposizione interna si verifica allorché nello stesso ordinamento tributario trovano applicazione fattispecie fiscali diverse, le quali si traducono in reiterati atti a contenuto impositivo che colpiscono uno o più contribuenti.

Tale forma di plurima imposizione deve ritenersi, ad oggi, vietata, anche alla luce delle disposizioni specifiche di cui le legislazioni nazionali⁴⁶ si dotano per scongiurare il rischio di quello che, in prima battuta, deve considerarsi un elemento distorsivo del corretto ed equilibrato riparto degli oneri fiscali tra i consociati.

Riguardo alla rilevanza del divieto della doppia imposizione interna ed alla sua concreta portata è possibile rintracciare tre diversi orientamenti in dottrina.

Secondo un primo e risalente orientamento, deve addirittura escludersi la sussistenza di un problema giuridico di doppia imposizione a livello di medesimo potere impositivo statale⁴⁷, stante l'impossibilità ontologica di un conflitto tra norme impositive emanate da una stessa autorità fiscale.

Secondo l'opposto e maggioritario orientamento, il divieto di doppia imposizione interna costituisce un principio generale dell'ordinamento tributario, ispirato a criteri di equità e giustizia sostanziale, volto ad evitare che su una medesima ricchezza gravi più volte il medesimo tributo⁴⁸.

Un terzo indirizzo, intermedio, escludendo la rilevanza quale norma di principio e valorizzando il contenuto spiccatamente normativo del divieto, ritiene che l'unico problema cui lo stesso è destinato a porre rimedio è di natura pratica, e consiste nell'evitare «che entrino nella realtà giuridica atti (di applicazione della stessa imposta in relazione allo stesso presupposto), i quali perseguono lo stesso intento pratico giuridico di altri atti (di applicazione), in precedenza emanati»⁴⁹.

⁴⁵ Parte della dottrina utilizza, come termini del confronto, i concetti di doppia imposizione «formale», adottata da un unico potere impositivo per ragioni di politica tributaria, e «materiale». In tal senso MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990 p. 7.

⁴⁶ Nell'ambito dell'ordinamento italiano il divieto è espresso dall'art. 163 TUIR (ex 127) il quale stabilisce che «La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi».

⁴⁷ In tal senso INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, II, Napoli, 1937 p. 340

⁴⁸ Fra tutti, cfr. ADONNINO P., «*Doppia imposizione (dir. tribut.)*», in *Enciclopedia del diritto*, vol. XIII, Milano, 1964, p. 1015, BERLIRI A., *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano 1969, p. 15, TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 133 e ss.

⁴⁹ Così G. ARDIZZONE, «*Doppia imposizione interna*» (commerciale), *Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale*, vol. V, Torino, 1990, p. 176 ss. In particolare, l'autore critica la

In tale prospettiva, il divieto esprimerebbe l'introduzione nel sistema dell'imposizione diretta del principio del *ne bis in idem*⁵⁰.

La doppia imposizione internazionale, per converso, si verifica ogni qualvolta due diversi ordinamenti, sovrani ed indipendenti, decidano di sottoporre a tassazione la medesima fonte di reddito, in virtù dell'operatività dei criteri di collegamento adottati all'interno dei rispettivi sistemi tributari⁵¹.

È possibile ricondurre tale fenomeno ad una situazione di concorso tra pretese impositive, vale a dire ad una convergenza di più norme tributarie, promananti da diversi Stati, in relazione ad un unico presupposto d'imposta⁵².

Nonostante anche in questo caso, così come per la doppia imposizione interna, sia ravvisabile in concreto un'ipotesi di plurima imposizione, concretizzandosi una reiterazione di atti impositivi, sia pur emessi da organi impositori diversi, nella sua versione internazionale il fenomeno non costituisce un divieto vero e proprio.

Ed invero, così come sostenuto da unanime dottrina, il diritto tributario internazionale non contiene alcun espresso limite alla sovranità impositiva degli Stati, né sotto forma di principio generale, né a livello di consuetudine, con la conseguenza che ciascun

concezione maggioritaria che rinviene nel divieto un principio generale dell'ordinamento interno, sul presupposto che lo stesso ha un ambito di applicazione limitato all'imposizione diretta e che la stessa giurisprudenza sembra svalutarne la portata applicativa, derogando allo stesso quando altre norme specifiche dispongano esplicitamente il contrario. Da ciò deriva che all'art. 163 TUIR non possa attribuirsi «altro significato che quello di vietare l'emanazione (e dunque di considerarlo illegittimo) di un atto di imposizione successivo ad un altro atto (di imposizione), in quanto applichi la stessa imposta in dipendenza dello stesso presupposto». Inteso in tali termini, pertanto, il divieto di doppia imposizione interna «individua un vizio autonomo degli atti di imposizione, dovuto al fatto che l'atto reiterato (e dunque emanato successivamente ad un altro atto di imposizione) applichi la stessa imposta del primo, in relazione allo stesso presupposto, anche nei confronti di soggetti diversi».

⁵⁰ G. ARDIZZONE, *op. cit.*, p. 178.

⁵¹ Per approfondimenti vd. TARIGO P., *Gli elementi costitutivi della doppia imposizione internazionale quale fattispecie dei trattati*, in *Rassegna Tributaria*, vol 52, n. 3/2009, p. 670 ss., TARIGO P., *La doppia imposizione giuridica internazionale nel sistema dei trattati*, Genova, 2005

⁵² I più autorevoli autori ritengono, invero, che debba abbandonarsi l'idea di un «conflitto» tra realtà impositive facenti capo a più ordinamenti, dovendosi optare per il concetto, più conforme alla fattispecie considerata, di concorso. Si veda ad es. MIRAULO A., *op. cit.*, p. 9, il quale distingue tra un'ipotesi di contrasto in senso ampio, riferibile alla «intrinseca diversità dei criteri di collegamento» rispetto ad una «contrapposizione interpretativa dei medesimi», concludendo che un conflitto in senso proprio è ravvisabile solo in quest'ultimo caso, essendo invece «non configurabile fra ordinamenti giuridici autonomi e sovrani, bensì soltanto assumibile come causa della doppia imposizione interna». Dello stesso avviso TARIGO P., *op. cit.*, p. 49-50, il quale si esprime in termini di «convergenza» con riferimento ai casi di doppia imposizione internazionale, laddove tale termine sia idoneo a rappresentare una «confluenza sullo stesso fatto di più norme diverse, ma non antitetiche, mentre il «conflitto di norme» designa la riferibilità ad un medesimo fatto di più norme che appaiono qualificarlo in modo antitetico». Ancora, nel senso di un «concorso», vd. CORDEIRO-GUERRA R., *op. cit.*, p. 363.

ordinamento statale è legittimato a considerare come rientranti nella propria sfera di competenza fiscale anche presupposti che siano realizzati all'interno del territorio di altre giurisdizioni⁵³.

È bene precisare che, in ogni caso, pur in assenza di un vincolo di fonte internazionale all'attività legislativa statale in materia tributaria, occorre che la pretesa impositiva ad essa riconnessa deve evidenziare una effettiva e razionale relazione tra il territorio dello Stato considerato ed il presupposto d'imposta (cd. *reasonable* o *genuine link*)⁵⁴.

Pertanto, il fenomeno della doppia imposizione internazionale non risulta «concepibile» allorquando ciascuno Stato, nella propria scelta d'imposizione delle fattispecie connotate da elementi di estraneità, rispetti i principi generali del diritto internazionale, non potendosi configurare alcun comportamento anti-giuridico nella semplice constatazione che anche altri Stati, contestualmente, realizzino la medesima pretesa impositiva⁵⁵.

Pur tuttavia, si tratta di una situazione che, se analizzata dalla prospettiva dei contribuenti, reca con sé il rischio di produrre effetti distorsivi nell'ambito della scelta di allocazione delle attività economiche e delle risorse produttive degli imprenditori o dei lavoratori con dimensione transnazionale.

⁵³ Il tema è stato oggetto di numerosi approfondimenti e dibattiti in seno alla dottrina più accreditata, sia italiana che internazionale. Al di fuori della dottrina italiana, tra i primi a sostenere l'impossibilità di rinvenire alcuna regola internazionale che vieti la doppia imposizione occorre annoverare NORR M., *Jurisdiction to tax and international income*, in *Tax Law Review*, vol. 17, n. 3/1962, p. 431 ss., RÄDLER A.J., *Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Amsterdam, 1960, BÜHLER O., *Prinzipien des internationalen Steuerrechts*, Amsterdam, 1964, p. 34. Tra coloro che ritengono che tale divieto non emerga neppure dalla giurisprudenza internazionale cfr., su tutti, CHRÉTIEN M., *À la recherche du droit international fiscal commun*, Paris, 1955, pp 208 e 212. Nella letteratura giuridica italiana, per un'accurata analisi della tematica vd. CROXATTO G. C., (voce) *Diritto internazionale tributario*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale*, vol. IV, Torino, 1989, p. 640, il quale afferma, con riferimento alla doppia imposizione internazionale, che «si tratta non di un limite imposto dal diritto internazionale, bensì eventualmente di una autolimitazione da parte degli Stati». Per approfondimenti sulla nozione di sovranità tributaria cfr., fra tutti, BORIA P., *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004, GIANNINI M.S., (voce), *Sovranità (dir. vig.)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLIII, Milano, 1990, p. 224 ss., INGROSSO M., *Tributo e Sovranità*, in PERRONE L., BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 137 ss.

⁵⁴ In questi termini, *ex plurimis*, VOGEL K. *Il diritto tributario internazionale*, in *Trattato di diritto tributario*, (a cura di) AMATUCCI A., I, Padova, 1994, p. 699, MANN F.A., *The doctrine of jurisdiction in international law*, in *Studies in international law*, Oxford, 1973, p. 96

⁵⁵ In tal senso FANTOZZI A. – VOGEL K., (voce) *Doppia imposizione internazionale*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale*, vol. V, Torino, 1996, p. 183.

Per tali ragioni, rappresenta «un'esigenza comune sia dell'intera economia mondiale che dell'economia di ogni singolo Stato»⁵⁶ adottare i meccanismi più idonei a disinnesare il suddetto rischio, predisponendo delle soluzioni che emergano tanto dalla legislazione interna, quanto da accordi bilaterali o multilaterali.

In tale ultima prospettiva assume un'importanza pregnante il rimedio convenzionale, funzionale a far convergere la volontà degli Stati contraenti verso una definizione concordata dei rispettivi ambiti di potestà impositiva, delimitando e perimetrando le rispettive pretese fiscali nell'ottica dell'eliminazione o attenuazione delle storture economiche che tale fenomeno è in grado di generare.

Con riferimento alla seconda accezione in cui viene preso solitamente in considerazione il fenomeno della doppia imposizione, è possibile, infine, diversificare tra la nozione in senso economico ed in senso giuridico⁵⁷.

La doppia imposizione economica presuppone una duplicazione d'imposta in capo a soggetti diversi, per il medesimo presupposto considerato.

Tale situazione può verificarsi, ad esempio, nella disciplina della distribuzione degli utili societari, allorché l'operazione costituisca il presupposto per la tassazione contemporanea del reddito dell'impresa e quello del socio.

Considerata nel suo aspetto giuridico, la doppia imposizione si caratterizza invece per il fatto che la reiterazione di atti a contenuto impositivo, causata da una sovrapposizione di norme fiscali, incide sulla posizione di un unico contribuente.

Per tale ontologica differenza strutturale, la dottrina prevalente ritiene che non sia lecito ragionare di doppia imposizione in senso giuridico se non in un contesto internazionale, non potendo configurarsi una interferenza tra norme impositive appartenenti ad uno stesso ordinamento⁵⁸.

⁵⁶ Così VITALE M., *Doppia Imposizione* (dir. internaz.), *Enciclopedia del diritto.*, vol. XIII, Milano, 1964, p. 1009.

⁵⁷ In realtà, parte della dottrina tende a superare tale distinzione, ravvisando una «saldatura fra i due aspetti», atteso che all'interno dei singoli ordinamenti tributari, sia nel Modello di Convenzione OCSE «la regolamentazione della doppia imposizione internazionale si è infatti estesa fino a coprirne anche profili tipicamente economici» così da ritenere che la stessa vada considerata «uno specifico fenomeno finanziario, nel contempo economico e giuridico». Così MIRAULO A., *op. cit.*, p. 4.

⁵⁸ Cfr., fra tutti, ADONNINO P., *op. cit.*, 1015.

5.1. I criteri identificativi della doppia imposizione giuridica internazionale.

Come precedentemente osservato, molteplici sono stati gli sforzi della dottrina di ricondurre ad unità il concetto di doppia imposizione giuridica internazionale⁵⁹.

Le maggiori difficoltà derivano dal fatto che il verificarsi di un'ipotesi di plurima imposizione dipende essenzialmente dal modo in cui si atteggiavano, sul piano del diritto interno, le norme tributarie dei singoli Stati, dipendendo così lo studio del problema proprio dall'analisi di queste ultime⁶⁰.

Per tali ragioni, attesi i vani tentativi di ricondurre ad unità il fenomeno, sembra potersi affermare che ad oggi si è rinunciato a seguire un approccio definitivo⁶¹, dovendosi piuttosto ricostruire la fattispecie in modo casistico, analizzando quelli che sono considerati i tratti sintomatici suoi propri.

Il metodo più utilizzato in dottrina per rintracciare un'ipotesi di doppia imposizione giuridica internazionale fa riferimento a cinque criteri identificativi⁶², di natura soggettiva ed oggettiva.

In primo luogo, deve considerarsi il fatto oggettivo consistente nell'adozione di plurimi atti d'imposizione da parte di due o più ordinamenti sovrani ed autonomi.

Tale elemento, come su esposto, vale a distinguere la doppia imposizione interna da quella internazionale.

Giova precisare che sia il Modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, sia il relativo Commentario, parificano, ai fini dell'individuazione del suddetto elemento, la circostanza che la pretesa fiscale degli Stati si riferisca all'autorità centrale degli stessi ovvero costituisca una manifestazione di

⁵⁹ Per un'analisi delle diverse definizioni offerte dalla tradizionale dottrina internazional-tributaria cfr. NIBOYET J.P., *Les double impositions au point de vue juridique*, in *Recueil A.D.I.*, 1930, p. 8.

⁶⁰ Di tale avviso VITALE M., *op. cit.*, p. 1007, il quale sostiene che «in quanto causata dall'applicazione o dalla non applicazione o dal modo di applicazione di norme tributarie, la doppia imposizione internazionale interessa in primo luogo il diritto tributario positivo. La sua definizione varia quindi notevolmente da caso a caso, a seconda dei principi generali e delle specifiche norme degli ordinamenti giuridici positivi interessanti la singola fattispecie».

⁶¹ Dello stesso avviso MIRAULO A., *op. cit.*, p. 6.

⁶² Benché ad oggi costituisca la tecnica di individuazione più diffusa del fenomeno, parte della dottrina ha avuto modo di rilevare che la stessa debba essere accolta solo avendo riguardo alla funzione assolta da tale definizione su base casistica. Sul punto vd. VOGEL K., *op. cit.* p. 710 e FANTOZZI A. – VOGEL K., *op. cit.*, p. 186, secondo i quali «l'espressione (doppia imposizione) ha una funzione non normativa bensì solo descrittiva: tale espressione descrive, riassumendo i fatti (o meglio dovrebbe descriverli), la cui esistenza, secondo regole nazionali in vigore e convenzioni di diritto internazionale, provoca conseguenze giuridiche: le misure attraverso le quali una doppia imposizione internazionale deve essere compensata».

attività impositiva delle singole articolazioni o suddivisioni interne cui è attribuito il potere impositivo in base ai rispettivi assetti costituzionali⁶³.

In secondo luogo, viene in rilievo il requisito della convergenza e sovrapposizione di tributi tra loro identici o comparabili.

Può trattarsi tanto di imposte personali che reali, purché da un'analisi in concreto del contenuto normativo delle fattispecie tributarie considerate risulti una identica attitudine di queste a rivolgersi alle medesime forme di manifestazione di capacità contributiva.

Tale attività interpretativa, imponendo di indagare la natura e la funzione assolta dall'imposta all'interno dei singoli sistemi tributari nazionali, potrebbe ingenerare incertezze circa la reale portata della stessa ai fini dell'operatività della norma convenzionale⁶⁴.

Per superare tali criticità, sovente gli Stati contraenti, nei propri accordi internazionali, fanno espressa menzione degli specifici tributi in relazione ai quali il trattato troverà applicazione.

Peraltro, per far fronte ad eventuali sopravvenienze normative interne che possano comportare una modifica nella disciplina sostanziale delle imposte considerate, lo stesso art. 2, par. 4 del Modello di convenzione OCSE stabilisce che deve farsi riferimento «alle imposte di natura identica o sostanzialmente simile applicate dopo la data di entrata in vigore della Convenzione, in aggiunta o in luogo di quelle esistenti».

A tale scopo «le autorità competenti degli Stati contraenti devono notificare fra di loro ogni significativo mutamento che riguardi la propria legge fiscale»⁶⁵.

In terzo luogo, perché possa trattarsi di doppia imposizione internazionale, occorre che la stessa ricada sul medesimo «fatto generatore» (o *subject matter*), vale a dire sullo stesso presupposto d'imposta.

La dottrina maggioritaria tende a precisare, tuttavia, che la nozione di «presupposto» debba assumere, in tale contesto, un'accezione diversa e più ampia, oltre che più flessibile⁶⁶, rispetto a quella offerta dal diritto interno, tenuto conto che difficilmente la

⁶³ FANTOZZI A. – VOGEL K., *op. cit.* p.186, precisano che non sempre tale regola viene rispettata. Ad esempio, gli Stati uniti limitano l'efficacia delle convenzioni internazionali fiscali alle sole imposte federali, escludendo quelle adottate dai singoli Stati.

⁶⁴ Parte della dottrina evidenzia come «anche questo sistema, tuttavia, mostra i suoi limiti allorché muti la disciplina di uno degli ordinamenti considerati». Così CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 366.

⁶⁵ Traduzione libera.

⁶⁶ In tal senso cfr. PISTONE P., *op. cit.*, p. 66, il quale si riferisce alla più generica nozione di «materia imponibile gravata (...) in modo da fondere nel requisito imponibile anche il presupposto di fatto dell'imposizione, interpretando l'identità della materia imponibile con un certo grado di flessibilità, stante

diversità dei sistemi tributari considerati permette un'identica qualificazione giuridica degli elementi, soggettivi ed oggettivi del tributo⁶⁷.

Il fatto, così come contemplato dal diritto internazionale pattizio, deve pertanto intendersi in senso materiale, nella sua connessione obiettiva, giuridica o economica, con il tributo.

In quarto luogo, deve essere esaminato il requisito della cd. identità soggettiva (o *Subjektidentitat*), il quale presuppone che la reiterazione degli atti impositivi debba gravare sullo stesso contribuente.

Tale elemento viene solitamente valorizzato al fine di diversificare la doppia imposizione giuridica internazionale da quella economica.

Tuttavia, così come sostenuto da autorevole dottrina, non sempre l'identità sul piano soggettivo costituisce un presupposto ineliminabile ed imprescindibile ai fini dell'operatività delle norme di diritto convenzionale, potendosi rinvenire nello studio delle convenzioni fiscali molteplici figure che presuppongono la sussistenza di una alterità tra soggetti passivi⁶⁸.

Molti trattati internazionali aventi ad oggetto la doppia imposizione giuridica internazionale, invero, contemplano direttamente il diritto, per le società di capitali residenti in uno Stato, di richiedere la detrazione per le imposte assolute nell'altro Stato contraente dalle proprie controllate (cd. «metodo dell'imputazione indiretta»)⁶⁹.

Tale soluzione evidenzia come anche l'aspetto economico della duplice tassazione non è del tutto estraneo al contenuto degli accordi internazionali in materia tributaria⁷⁰.

Da ultimo, occorre aver riguardo al criterio che fa riferimento al medesimo periodo d'imposta, quale ulteriore tratto tipizzante le fattispecie di plurima imposizione così come sopra considerate.

Anche tale ultimo elemento, tuttavia, non è considerato indispensabile ai fini della configurabilità della doppia imposizione internazionale, atteso che ciò che rileva rispetto

l'autonomia di ciascun sistema tributario in relazione alla determinazione precisa della base imponibile del tributo, ossia la grandezza economica che questo colpisce».

⁶⁷ Cfr. TARIGO P., *op. cit.*, p. 51, secondo cui «ciò che i trattati richiedono è, insomma, solo l'identità del fatto materiale, del fatto economico, reddito o patrimonio che sia, ma non l'identità del fatto giuridicamente qualificato dai due ordinamenti interni».

⁶⁸ In tal senso, *ex plurimis*, TARIGO P., *op. cit.*, p. 51. Un'altra norma sovente richiamata a confermare la deroga alla regola generale dell'identità soggettiva è quella contenuta nell'art. 9, par. 2 del Modello di Convenzione OCSE relativo alla regolamentazione giuridica del fenomeno del cd. *transfer pricing*.

⁶⁹ Su tali aspetti vd. FANTOZZI A. – VOGEL K., *op. cit.*, p. 187.

⁷⁰ Dello stesso avviso MIRAULO A., *op. cit.* p. 6.

a questo obiettivo è, per l'appunto, la sola effettiva sussistenza di una duplicazione dell'addebito fiscale, che incida sulla medesima ricchezza o capacità contributiva del soggetto passivo⁷¹.

Deve ritenersi, pertanto, irrilevante il profilo temporale della fattispecie tributaria, posto che lo stesso ben potrebbe essere diversamente qualificato o valorizzato nell'ambito del diritto positivo di ciascuno Stato e, nondimeno, sussistere una situazione di doppia imposizione.

5.2. Le cause della doppia imposizione giuridica internazionale: la convergenza dei criteri di collegamento.

Inquadrata nei termini di cui sopra la nozione di doppia imposizione giuridica internazionale intesa quale fenomeno, ovvero come quella situazione di fatto che si realizza in virtù della compresenza degli elementi essenziali che la dottrina ha rintracciato, occorre a questo punto indagare quali siano le cause giuridiche dello stesso, vale a dire i presupposti normativi, da ricercare all'interno della legislazione fiscale di ciascuno Stato, che costituiscono l'antecedente necessario per la creazione del fenomeno medesimo⁷².

Nello studio della tematica, si fa tradizionalmente riferimento ad una molteplicità di circostanze che sono riconducibili, a diverso titolo, ad un conflitto, o meglio ad una sovrapposizione, tra i criteri di collegamento adottati da uno o più Stati per sottoporre alla propria sovranità impositiva un determinato reddito ovvero una fonte di ricchezza.

Le due alternative più comuni utilizzate dai moderni ordinamenti fiscali sono rappresentate da modelli di tassazione basati su elementi di carattere personale o reale.

Quanto al primo modello, si tratta di un sistema impositivo che valorizza, quale criterio di collegamento tra presupposto ed autorità fiscale statale, aspetti di natura soggettiva,

⁷¹ Cfr. VOGEL K., *op. cit.*, p. 712. L'autore riporta il caso emblematico per cui «se un contribuente è sottoposto ad imposizione in uno Stato nel quale l'imposta sul reddito si calcola in base al reddito dell'anno per il quale essa viene riscossa ed in un altro Stato dove l'imposta si calcola secondo il reddito dell'anno precedente, l'imposta fissata in base allo stesso reddito è quindi attribuita, secondo la tecnica giuridica, a due anni diversi. Ciò nonostante sussiste, senza dubbio, una doppia imposizione».

⁷² Sulla distinzione concettuale tra la nozione di doppia imposizione intesa in senso empirico e la sua causa giuridica cfr. MIRAULO A, *op. cit.*, p. 8, la quale, pur ravvisando difficoltà nell'individuazione di tale differenza terminologica, ritiene che tale operazione si renda necessaria al fine di indagare le cause, derivanti dal diritto interno e convenzionale, che «disciplinano il fenomeno, senza peraltro mai definirlo».

riconducibili alla figura del contribuente cui è attribuibile la forza economica soggetta a tassazione.

In virtù di tale modello, molti Paesi attribuiscono rilevanza, nelle proprie legislazioni fiscali, ad elementi quali la residenza fiscale, il domicilio ovvero la cittadinanza del soggetto passivo, al fine di sottoporre ad imposta tutti i redditi ovunque prodotti da quest'ultimo, proprio in virtù della sussistenza di tali forme di contatto di tipo personale con l'ordinamento nazionale (cd. «criterio del reddito mondiale», o *worldwide principle*).

Quanto al secondo modello, esso rappresenta l'alternativa principale adottata dagli ordinamenti tributari caratterizzati da sistemi di prelievo di natura reale o cedolare.

Tali ordinamenti giustificano l'esercizio del proprio potere impositivo in virtù di un collegamento di tipo oggettivo con la fonte del reddito considerato, rappresentato essenzialmente dal territorio all'interno del quale lo stesso è stato realizzato.

Si tratta di un meccanismo impositivo che consente ad uno Stato di indirizzare le proprie pretese fiscali esclusivamente verso quei presupposti che si manifestino all'interno dei propri confini nazionali, indipendentemente dal fatto che siano riferibili a soggetti residenti, cittadini ovvero a stranieri (cd. «criterio della fonte», o *source principle*).

Nonostante la disputa sorta nella dottrina internazionale sulla preferibilità dell'uno o dell'altro criterio di collegamento quale fondamento dell'esercizio della potestà impositiva di uno Stato nei confronti di forme di ricchezza che presentino punti di contatto con realtà giuridiche straniere⁷³, ciò che rileva maggiormente ai fini della presente analisi è che in un contesto di fiscalità internazionale, la loro contemporanea adozione, il più delle volte anche in modo misto, da parte delle singole legislazioni nazionali, può far sorgere ipotesi di sovrapposizione tra sovranità tributarie, con conseguenze dannose per i contribuenti.

La dottrina tradizionale⁷⁴ è solita individuare queste ipotesi di convergenza tra pretese fiscali derivanti dall'intreccio tra criteri di collegamento personali o reali raggruppandole in tre differenti categorie.

Nell'ambito della prima categoria sono ricompresi i casi, sicuramente più frequenti nella realtà fiscale internazionale, in cui uno Stato esercita il proprio potere tributario in

⁷³ Per approfondimento sulla questione vd. VOGEL K., *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part I)*, in *Intertax*, vol. 16, n. 8-9/1988, p. 216 ss.

⁷⁴ Uno dei primi ad enucleare le cause giuridiche della doppia imposizione diversificandole per categorie fu RÄDLER A.J., *op. cit.*, p. 237.

base al principio del reddito mondiale, sottoponendo così a tassazione i redditi prodotti all'estero dai soggetti ivi residenti ovvero dai suoi cittadini e, contemporaneamente, lo Stato all'interno del cui territorio i medesimi redditi sono prodotti utilizza il criterio della fonte per applicare agli stessi la relativa imposta.

In una tale circostanza, la doppia imposizione giuridica si realizza in virtù di una legittima combinazione tra forme di prelievo antitetiche predisposte dallo Stato cd. «della residenza» e quello cd. «della fonte».

Nell'ambito della seconda categoria rientrano le ipotesi in cui ciascuno degli ordinamenti considerati adottati contestualmente un criterio di collegamento di tipo personale.

In tale evenienza, la doppia imposizione può derivare dal fatto che gli Stati, attribuendo rilevanza a differenti elementi soggettivi, ad esempio l'uno alla residenza fiscale e l'altro alla cittadinanza, possono considerare lo stesso contribuente, contemporaneamente, soggetto passivo della propria imposta.

Infine, nell'ambito della terza categoria, è dato annoverare i casi, meno frequenti, di sovrapposizione di criteri di collegamento di tipo oggettivo, in virtù dei quali ciascuno Stato applica l'imposta per un determinato presupposto in quanto ritiene che esso, in base alle norme nazionali, sia da considerare come prodotto all'interno del proprio territorio⁷⁵.

Le varie categorie su esposte, benché si fondino su presupposti differenti, sono accomunate dall'esistenza di una effettiva confluenza, verso un'unica fattispecie, di pretese impositive diverse, potenzialmente in conflitto tra loro.

La dottrina prevalente è molto attenta nel distinguere queste situazioni patologiche, derivanti da uno sviluppo delle forme di produzione della ricchezza oltre i confini nazionali, rispetto a quelle che derivano da una diversa interpretazione dei vari elementi di collegamento, personali o reali, che ciascun ordinamento offre in base alla propria normativa interna⁷⁶.

⁷⁵ In casi come questi, parte della dottrina ritiene che vengano solitamente a configurarsi situazioni di «tripla (o multipla) imposizione» in quanto ai due Stati della fonte, solitamente parti di un accordo internazionale, si aggiunge necessariamente lo Stato di residenza o di cittadinanza, il quale dovrà astenersi in ipotesi siffatte a concedere lo sgravio fiscale per l'ammontare d'imposta già assolta nei primi. In tal senso, PISTONE P., *op. cit.*, p. 62.

⁷⁶ Favorevole alla diversificazione MIRAULO A., *op. cit.*, p. 9. Anche VITALE M., *op. cit.*, p. 1010 ritiene la distinzione di grande importanza, in quanto «una volta esaminate le norme dei due ordinamenti interessati e l'eventuale trattato tra essi concluso, inizia la fase più delicata dell'indagine. Si tratta di controllare in concreto come tali norme sono interpretate ed applicate nei due Paesi. Un esempio di tali fattispecie possono le ipotesi di convergenza tra criteri soggettivi che conferiscano entrambi centralità alla residenza (cd. *dual*

Queste ultime ipotesi danno luogo, piuttosto, a quelli che vengono solitamente definiti «conflitti di qualificazione»⁷⁷.

5.3. I rimedi per evitare la doppia imposizione giuridica internazionale (*rinvio*).

Alla luce di quanto fin qui esposto, occorre evidenziare che lo studio della doppia imposizione giuridica internazionale non può esaurirsi in una mera indagine di tipo semantico-ricostruttivo, priva di alcuna implicazione pratica.

Ed invero, una volta definiti i suoi elementi essenziali, è opportuno verificare il modo in cui, in concreto, il fenomeno della doppia imposta venga affrontato e risolto, o quantomeno attenuato.

In altri termini, bisogna analizzare i possibili rimedi volti a contenerne gli effetti dannosi, distinguendo tra quelli predisposti in via unilaterale dagli ordinamenti nazionali (cd. «interni») e quelli oggetto di appositi accordi internazionali (cd. «esterni»).

Di questi ultimi, si darà maggior risalto più avanti nella trattazione.

Rispetto ai primi, invece, occorre, sia pur in modo generico, offrire una panoramica dei metodi unilaterali solitamente contemplati dagli Stati per far fronte ad una ipotesi di doppia imposizione internazionale.

Si tratta di una serie di regole che hanno come scopo quello di risolvere le problematiche derivanti dalla sovrapposizione delle pretese fiscali tra più ordinamenti sovrani, così come su esposta, prescindendo dalla presenza di un accordo internazionale in tal senso⁷⁸.

residence) del soggetto passivo, sia pur alla luce di strumenti identificativi di diritto interno diversi, i quali conducono a ritenere tale requisito sussistente per entrambi gli ordinamenti. A questi casi tenta di ovviare l'art. 4 del Modello OCSE, il quale offre diversi rimedi al fine di individuare l'effettiva residenza fiscale ai fini convenzionali. Si noti come parte della dottrina sembra continuare a far generico riferimento, anche in caso di conflitto residenza-residenza, ad una causa di doppia imposizione giuridica in senso stretto. Cfr. FANTOZZI A.– VOGEL K., op. cit., p. 182 ovvero PISTONE P., op. cit., p. 61.

⁷⁷ Per approfondimenti su tale concetto vd. VOGEL K., *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of “qualification”*, in *Rassegna tributaria*, 1988, p. 178, VOGEL K., *Conflicts of qualification: the discussion is not finished*, in *Bulletin for International Taxation*, vol. 57, n. 2/2003, p. 41 ss., XAVIER A., *Il problema delle qualificazioni nel diritto tributario internazionale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 4, n. 5/1994, Parte I., p. 523 ss.

⁷⁸ Per un'analisi accurata di tali rimedi vd. CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, CONTRINO A., *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in TESAURO F. (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedurali*, Padova, 2001.

Occorre innanzitutto rilevare, come già in precedenza accennato, che gli Stati hanno cominciato ad affrontare il problema del contrasto fra sovranità tributarie a seguito dello sviluppo dell'economia su scala globale e dell'intensificarsi dei traffici commerciali oltre i confini nazionali, con conseguente necessità di abbandonare un approccio impositivo legato esclusivamente al principio di territorialità, basato, come detto, essenzialmente sul luogo di produzione dei redditi⁷⁹.

Ad oggi, tuttavia, il cambiamento radicale nella concezione dei rapporti tra operatori economici, sempre più improntati alla speditezza ed alla ultra-territorialità, ha fatto sì che tutti gli Stati si dotassero, sulla base dei propri diversi sistemi fiscali, di norme interne volte a regolamentare gli aspetti fiscali di un eventuale contrasto tra autonome pretese impositive.

Al riguardo è possibile distinguere, sia pur solo a fini classificatori, tre tipologie di rimedi approntati a livello interno dai vari ordinamenti fiscali: il metodo dell'esenzione, il metodo della deduzione ed il metodo del credito d'imposta⁸⁰.

Il primo rimedio consiste nell'esclusione dalla tassazione, solitamente da parte dello Stato di residenza, dei proventi realizzati all'estero dal contribuente.

Lo stesso metodo può essere applicato nella sua forma «pura», che porta ad escludere ogni rilevanza del cespite prodotto fuori dai confini nazionali, oppure nella forma cd. «con riserva della progressività», che nell'intento di evitare ipotesi di non imposizione consente di considerare l'elemento reddituale di fonte estera solo ai fini del calcolo della corretta aliquota d'imposta, escludendolo tuttavia dall'applicazione di quest'ultima⁸¹.

Il secondo metodo, utilizzato meno frequentemente, presuppone che il reddito estero non concorra a formare la base imponibile all'interno dello Stato di residenza, essendo trattato alla stregua di un onere deducibile riferibile alla produzione del reddito medesimo.

⁷⁹ Su tali aspetti cfr. CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 370. L'autore contempla, tra le ragioni dell'originaria irrilevanza per gli ordinamenti nazionali della questione della plurima imposizione, anche «la tendenza all'isolazionismo e all'egoismo nazionale prevalenti in quel periodo, in cui si riteneva che il perseguimento dell'interesse economico di uno Stato fosse assicurato nel modo migliore mediante il raggiungimento dell'autosufficienza. Sul punto, vd. anche SACCHETTO C., *Il principio della irrilevanza e della inapplicabilità delle leggi tributarie e degli atti d'imposizione di ordinamenti stranieri nella giurisprudenza degli Stati di common law e dell'Europa continentale*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 35, n. 1/1976, Parte I, p. 79 ss

⁸⁰ Per un più esaustivo approfondimento di tali rimedi vd. MIRAULO A., *op. cit.*, p. 108 ss.

⁸¹ Su tali aspetti cfr. FRANZÈ R., *I metodi di eliminazione della doppia imposizione internazionale sul reddito*, in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 86.

In applicazione di tale rimedio appare evidente come non venga assicurata l'eliminazione della doppia imposizione, bensì eventualmente solo la sua attenuazione⁸².

Il terzo ed ultimo metodo, concerne il riconoscimento, da parte dello Stato di residenza, di un credito d'imposta corrispondente all'ammontare di quella già versata allo Stato estero per il reddito ivi prodotto (cd. *tax credit*)⁸³.

Anche in questo caso, lo scopo di evitare vuoti d'imposizione può determinare una limitazione del credito detraibile non oltre la quota d'imposta già assolta all'estero dal contribuente, con conseguente applicazione dell'aliquota interna per la restante parte del reddito percepito e non tassato.

Tale strumento unilaterale di risoluzione del contrasto tra pretese impositive è solitamente ritenuto preferibile dalla dottrina tributaria, in quanto permette assicura, ad un tempo, l'eguale trattamento fiscale di contribuenti che percepiscano o meno redditi di fonte estera e che «almeno un'imposta (quella interna o quella estera) sia effettivamente corrisposta»⁸⁴.

6. Le moderne prospettive del diritto tributario convenzionale. Il contrasto alla doppia non imposizione fiscale ed all'elusione fiscale internazionale.

Il fenomeno della doppia imposizione, come fin qui esposto, ha rappresentato tradizionalmente il primo obiettivo che gli Stati, in via unilaterale o bilaterale, si prefiggevano di eliminare, in quanto potenzialmente lesivo delle posizioni fiscali dei contribuenti che svolgono attività a livello transnazionale.

L'approccio originario delle convenzioni internazionali, dunque, è di tipo marcatamente garantista, riflettendo allo stesso tempo i suoi effetti sul piano economico, posto che l'eliminazione delle ipotesi di conflitto positivo tra potestà impositive incentiva le relazioni commerciali oltre i confini nazionali, favorendo l'integrazione tra i mercati.

⁸² Così, FRANZÈ R., *op. cit.*, p. 87. Tale circostanza spiegherebbe, secondo l'autore, il perché non sia lo strumento maggiormente adottato dagli Stati.

⁸³ Tale rimedio generale è quello applicato dall'ordinamento italiano, così come disciplinato dall'art. 165 TUIR. Ad esso si aggiungono, sia pur per specifiche forme di reddito, altri rimedi, alternativi quali ad es. quello della cd. *branch exemption*, relativo all'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni all'estero di imprese residente, previsto dall'art. 168-ter TUIR. Per approfondimenti vd. FRANZÈ R., *op. cit.*, p. 89 ss.

⁸⁴ Così CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 373. Sulla preferenza per il metodo del credito d'imposta cfr. anche VOGEL K., *Which method should the European Community adopt for the avoidance of double taxation?*, in *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, n. 1/2002, p. 4 ss.

Ad oggi, tuttavia, è dato rilevare una netta inversione di tendenza rispetto all'originario assetto della fiscalità internazionale.

Invero lo sviluppo dell'economia digitale, la crescente smaterializzazione delle forme di ricchezza e la sempre maggiore propensione dei contribuenti a porre in essere pratiche di pianificazione fiscale aggressiva volte a sfruttare i vuoti normativi a livello domestico ed internazionale, hanno imposto una rivisitazione anche della tradizionale impostazione del diritto convenzionale.

Con specifico riferimento alla materia dei trattati internazionali, l'accentuarsi di comportamenti fraudolenti tenuti dalle imprese multinazionali, ha condotto l'intera comunità internazionale a dotarsi di idonee e sempre più rigorose misure di contrasto all'elusione fiscale.

6.1. I concetti di pianificazione fiscale aggressiva, elusione ed abuso del diritto in ambito internazionale.

Prima di procedere con la trattazione, occorre svolgere una preliminare, sia pur necessariamente breve, disamina di taluni concetti che verranno ripresi nel corso della successiva analisi quali la pianificazione fiscale aggressiva, l'elusione e l'abuso del diritto, così come operanti a livello internazionale.

In particolare, è opportuno individuare i tratti caratteristici ed i possibili punti di convergenza di tali nozioni, al fine di avere un quadro più o meno esaustivo del loro ambito di operatività e, dunque, della loro funzione rispetto agli scopi del presente elaborato.

È d'uopo evidenziare fin d'ora che, in linea di principio, ciascun contribuente che svolga un'attività redditizia a livello multinazionale, trovandosi di fronte ad una situazione di eventuale duplice tassazione, ha il diritto di confrontarsi con tale possibilità, congegnando le proprie condotte fiscali in modo tale da ridurre quanto più possibile il rischio di un carico impositivo troppo gravoso.

Si parla, al riguardo, di pianificazione fiscale o «configurazione per ragioni fiscali»⁸⁵, intendendosi quella strategia che attiene al profilo tributario dei rapporti giuridici

⁸⁵ Così VOGEL K., *op. cit.*, p. 705. L'Autore sostiene, in particolare, che «i cittadini hanno sostanzialmente la possibilità di organizzare i loro rapporti economici in modo giuridico-privato come ad essi sembra più favorevole dal punto di vista fiscale» e che, inoltre, «da tanto non di rado il legislatore trae persino

instaurati tra operatori giuridici e che, in linea di massima, non rappresenta per ciò solo una condotta censurabile da parte degli ordinamenti giuridici, tanto laddove essa venga perseguita in ambito domestico quanto a livello internazionale.

Invero, tale forma di progettazione consiste nello studio dei diversi strumenti, di natura prettamente negoziali, che il sistema giuridico predispone e che, pertanto, risultano di per sé leciti nell'ottica del raggiungimento di un risparmio d'imposta⁸⁶.

A livello internazionale, la pianificazione fiscale ha ad oggetto la ricerca di eventuali punti di divergenza tra le legislazioni dei diversi ordinamenti considerati, nel tentativo di utilizzare tali disparità per ottenere una minimizzazione degli oneri fiscali.

In tale prospettiva, il tratto distintivo tra una lecita forma di progettazione a livello tributario ed un illegittimo sfruttamento dei contrasti normativi tra le varie potestà impositive statuali risiede nel superamento di quella soglia di tolleranza che gli Stati stessi hanno inteso fissare mediante la predisposizione di rimedi, unilaterali o convenzionali, atti a contrastare situazioni d'indebita sottrazione d'imposta.

La dottrina più attenta ha enucleato i tratti distintivi della pianificazione fiscale cd. «aggressiva» rispettivamente nello sfruttamento delle disparità tra sistemi diversi, nell'effetto di disallineamento tra la fonte del reddito ed il potere impositivo statale nonché, infine, nella realizzazione di una doppia non imposizione a livello internazionale che gli Stati, tuttavia, non hanno inteso concedere⁸⁷.

Proprio dall'involontarietà del beneficio ottenuto dal contribuente deriva la valutazione di illegittimità della sua condotta fiscale, non potendosi rinvenire una forma di illecito risparmio d'imposta in tutte quelle ipotesi in cui gli Stati concedono sgravi fiscali allo scopo diretto di incentivare la produzione di taluni settori dell'economia ovvero acconsentono espressamente ad una riduzione del proprio potere impositivo.

Tale ultima circostanza, come verrà esposto in seguito, si realizza proprio nell'ambito del diritto tributario convenzionale attraverso la reciproca delimitazione, da parte degli Stati contraenti, delle rispettive pretese fiscali in relazione a determinate fonti di reddito onde prevenire il fenomeno della doppia imposizione.

vantaggio: con 'incentivi fiscali' egli cerca di indirizzare i contribuenti verso la scelta che ritiene più auspicabile».

⁸⁶ Vd. ADONNINO P., *La pianificazione fiscale internazionale*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, op. cit., p. il quale ritiene che la pianificazione fiscale «è, di per sé, attività perfettamente legittima, anzi auspicabile, se non, molto spesso, necessaria, quale parte della pianificazione aziendale».

⁸⁷ Così PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 73 ss.

Delineati nei termini di cui sopra gli elementi caratteristici della pianificazione fiscale indebita, è possibile inferirne le eventuali divergenze con la nozione di elusione fiscale internazionale.

La natura di quest'ultima fattispecie non potrà che essere indagata avendo riguardo alla descrizione che ne viene offerta, in termini generali, con riferimento ai singoli ordinamenti nazionali, attesa la complessità delle situazioni che essa ricomprende nell'ambito del diritto tributario internazionale⁸⁸.

Il fenomeno dell'elusione viene tradizionalmente descritto come quella forma di utilizzo improprio di una norma tributaria realizzato attraverso la predisposizione di schemi giuridici formalmente leciti ma che, in realtà, sottintendono uno scopo diverso rispetto a quello per cui la suddetta norma è stata posta, vale a dire l'ottenimento di una riduzione o eliminazione del carico fiscale non previsto dall'ordinamento giuridico⁸⁹.

Diversamente dalle ipotesi di evasione fiscale, nelle quali, al contrario si realizza una violazione diretta della fattispecie impositiva, mediante condotte di natura fraudolenta e non, con conseguente inadempimento certo e conclamato delle obbligazioni tributarie⁹⁰, la condotta elusiva si caratterizza proprio per il fatto che essa permette al contribuente di raggiungere il proprio scopo senza porsi formalmente in contrasto con la prescrizione legale, mascherando una situazione diversa da quella reale mediante l'aggiramento di quest'ultima.

Parte della dottrina rinviene proprio in questa caratteristica il *discrimen* tra la pianificazione fiscale e l'elusione, traendo origine, la prima, da una divergenza fisiologica tra sistemi giuridici, mentre la seconda, da un comportamento connotato dall'assenza di valide ragioni economiche se non quella di perseguire un vantaggio fiscale che non sarebbe stato concesso dall'ordinamento se non grazie al suddetto aggiramento⁹¹.

⁸⁸ Cfr, in tal senso, ADONNINO P., *op. ult. cit.*, p. 72, il quale ritiene un'operazione «assai ardua» definire in modo uniforme l'elusione fiscale sul piano internazionale, atteso che «le norme impositive aventi rilevanza internazionale considerano, infatti, casi specifici e li regolano in modo specifico».

⁸⁹ Per approfondimenti sul concetto di elusione vd. CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, GALLO F., *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel diritto d'impresa)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/1989, p. 11 ss., BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013

⁹⁰ Per un'analisi completa delle differenze concettuali tra evasione ed elusione fiscale cfr. BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2016, p. 254 ss. il quale descrive tali figure come patologie della fattispecie tributaria.

⁹¹ Così PISTONE P., *op. ult. cit.*, p. 77, secondo cui «le norme di contrasto all'elusione sono scarsamente efficaci quando impiegate in relazione alla pianificazione fiscale aggressiva», sebbene «i due fenomeni possono coesistere all'interno di schemi di pianificazione fiscale internazionale o quantomeno sovrapporsi».

Sul piano internazionale, non esiste una definizione generale di elusione fiscale, attesa la disomogeneità ed estrema varietà delle situazioni giuridiche che possono dar luogo allo sfruttamento del diritto di fonte esterna⁹².

Con particolare riferimento alla materia convenzionale, come si vedrà, molteplici risultano essere, specie in un contesto di economia globale e smaterializzata quale è quello attuale, i possibili schemi che si traducono in un artificioso sfruttamento delle regole poste dai trattati di natura fiscale.

In tale ottica, la nozione di elusione riferita alle convenzioni contro le doppie imposizioni vale ad identificare quella serie di condotte connotate dallo specifico intento di ottenere un beneficio conseguente alla delimitazione delle pretese impositive statuali così come previsto dagli accordi fra i Paesi contraenti, riducendo il carico fiscale dei contribuenti che esercitano attività economiche a livello transnazionale.

Sebbene, come suesposto, lo scopo di contrastare dette fattispecie non abbia rappresentato la principale finalità sottesa alla stipulazione dei trattati internazionali⁹³, le recenti modifiche al Modello OCSE 2017 e le attuali tendenze del diritto tributario di fonte esterna sembrano muoversi, ad oggi, proprio in questa specifica direzione.

Peraltro, le novità introdotte con l'art. 29 del Modello, come si esporrà, valgono di fatto ad offrire uno strumento di contrasto che limita, indistintamente, pratiche elusive ed abusive, intese in senso ampio quali strategie volte a perseguire un utilizzo improprio dei trattati per l'ottenimento di benefici cui il contribuente non avrebbe altrimenti accesso.

Sulla nozione di abuso del diritto convenzionale si tornerà nell'ultimo capitolo.

6.2. Le prospettive del diritto convenzionale con funzione antielusiva a seguito del Progetto «BEPS» (rinvio).

Nella lotta all'elusione fiscale internazionale riguardo hanno rivestito un ruolo decisivo le iniziative sviluppate a seguito della presentazione del Progetto BEPS (*Base erosion and Profit shifting*) da parte dei Paesi appartenenti all'OCSE, in occasione del

⁹² Sul tema dell'elusione fiscale internazionale, in generale, vd. LOVISOLO A., *Elusione ed evasione nei rapporti internazionali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1986, I, p. 1198, RIZZO, *Evasione ed elusione fiscale nella legislazione e giurisprudenza degli Stati Uniti d'America*, in *Rassegna tributaria*, 1987, I, p. 231. Tra i contributi più recenti vd. VALENTE P., *Elusione fiscale internazionale*, IPSOA, 2015

⁹³ Cfr. in tal senso GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., p. 483, il quale ritiene, rifacendosi ad autorevole dottrina straniera, che «gli interessi repressivi degli Stati contraenti non convergono necessariamente».

G20 di Mosca del 2013, confluite in un pacchetto di azioni indirizzate agli Stati al fine di definire una risposta combinata al fenomeno della doppia non imposizione internazionale⁹⁴.

Per ciò che rileva ai fini della presente trattazione, i lavori sviluppati in ambito BEPS hanno comportato una modifica in chiave marcatamente antielusiva di numerose disposizioni del Modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio.

Come si vedrà, tali proposte innovative hanno consentito di delineare con chiarezza la moderna tendenza del diritto tributario internazionale di fonte convenzionale a reprimere in modo deciso le svariate forme di pianificazione fiscale aggressiva, relegando la tradizionale funzione di prevenzione della doppia imposizione ad un ruolo subordinato.

⁹⁴ Per approfondimenti sulle iniziative elaborate in ambito BEPS vd. GREGGI M., *Coordinamento fiscale e doppie deduzioni internazionali nel quadro dell'iniziativa BEPS*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 13/2013, p. 73 ss., VALENTE P., *Contrasto all'erosione della base imponibile, normative europea e misure di attuazione nell'ordinamento italiano*, in *Riv. guardia fin.*, 2016, I, p. 137

CAPITOLO II

La struttura delle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione in base al Modello OCSE

1. L'evoluzione storica dei trattati internazionali per evitare la doppia imposizione e i diversi modelli di Convenzione.

L'elaborazione di un modello generale di convenzione risponde ad esigenze di armonizzazione dei sistemi fiscali e di uniformità nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria.

La prevenzione e l'eliminazione della doppia imposizione quale fattore distorsivo degli scambi transfrontalieri e del corretto svolgimento delle attività economiche multinazionali non può prescindere dall'individuazione di un approccio comune e condiviso verso la risoluzione delle problematiche che il fenomeno solleva, con la definizione di uno schema tipico di accordo a cui gli Stati si ispirano e verso il quale convergono nella fase di stipulazione delle loro convenzioni.

Tali obiettivi hanno rappresentato il punto centrale dell'evoluzione storica dei vari modelli di trattato, a partire dai primi lavori avviati su impulso della Società delle Nazioni nell'immediato primo dopoguerra⁹⁵.

Dal 1921, attraverso il proprio Comitato Fiscale, l'organizzazione affidò a quattro esperti in materia finanziaria⁹⁶ il compito di affrontare il problema della doppia imposizione internazionale.

I primi studi si conclusero nel 1923, con la pubblicazione di un rapporto che, oltre ad enucleare e definire i principi generali di tassazione su base transnazionale, diede avvio all'elaborazione di un progetto per l'adozione del primo schema di convenzione bilaterale per evitare la doppia imposizione in materia di imposte dirette.

⁹⁵ In realtà le relazioni internazionali aventi ad oggetto il fenomeno della doppia imposizione internazionale cominciarono a svilupparsi già a partire dalla metà del diciannovesimo secolo, in conseguenza dell'espandersi di sistemi fiscali incentrati su forme di imposizione diretta. Tuttavia, l'esiguità delle aliquote rendeva il problema sostanzialmente tollerabile. Su tali aspetti e per un'analisi dei primi accordi in tema di doppia imposizione cfr. FANTOZZI A. – VOGEL K., *op. cit.*, p. 184.

⁹⁶ Si trattava di Bruins (Olanda), Einaudi (Italia), Seligman (U.S.A.) e Stamp (Gran Bretagna). Per un'analisi di tale rapporto vd. COATES W.H., *League of Nations Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp*, in *Journal of the Royal Statistical Society*, vol. 87, n. 1/1924, p. 99 ss.

Tale modello fu approvato ed adottato nel 1928 dai rappresentanti degli Stati facenti parte della Lega delle Nazioni⁹⁷ e successivamente aggiornato nel 1943 e nel 1946 rispettivamente nei cd. «Modello di città del Messico» e «Modello di Londra»⁹⁸.

Nell'immediato secondo dopoguerra, i lavori per la predisposizione di un modello di convenzione unanimemente condiviso proseguirono grazie al Comitato Fiscale (poi sostituito dal Comitato per gli Affari Fiscali) dell'OECE (Organizzazione europea per la cooperazione economica) creata nel 1948, e successivamente dall'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) istituita con la firma della Convenzione del 14 dicembre 1960⁹⁹.

Il Comitato fu incaricato, nel 1956, di approfondire le tematiche sempre più attuali inerenti alla doppia imposizione e di giungere alla definizione di un nuovo modello di convenzione.

Tale modello venne predisposto nel rapporto finale del 1963¹⁰⁰ ed aggiornato nel 1977, corredato di un Commentario che fungesse da strumento per l'interpretazione autentica di ogni singola clausola contenuta nel trattato tipo.

Le successive fasi di sviluppo del Modello di convenzione redatto dall'OCSE furono influenzate dall'andamento sempre crescente a livello economico, tecnologico e commerciale, delle relazioni internazionali.

Tali fattori richiesero l'aggiornamento e la revisione dei vari sistemi fiscali nazionali e, al contempo, un adattamento delle tecniche di negoziazione degli accordi fra Stati¹⁰¹.

⁹⁷ All'interno di tale primo schema di Convenzione si operò una distinzione tra imposte reali e personali, optandosi per il criterio della fonte per le prime e per quello della residenza o del domicilio per le seconde. Per un approfondimento di tale modello vd. MIRAULO A., *op. cit.* p. 127.

⁹⁸ Si noti come, nonostante l'innovatività dei principi in essi contenuti, nessuno dei modelli predisposti fu pienamente ed unanimemente accettato, presentando gli stessi, in relazione a talune questioni essenziali, numerose divergenze e lacune. Così espressamente il par. 5 delle Introduzioni del Modello OCSE, OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (Full Version), OECD Publishing, p. I-2.

⁹⁹ Essa ha sede a Parigi e ad oggi conta 37 Paesi Membri, tra cui l'Italia. Si tratta di un'organizzazione che opera a livello internazionale allo scopo di promuovere l'adozione di misure di carattere politico e finanziario che favoriscano il progresso socioeconomico all'interno degli ordinamenti nazionali.

¹⁰⁰ *Draft Double Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963, consultabile sul sito www.taxtreatieshistory.org. A tale rapporto si accompagnò una Raccomandazione, adottata dal Consiglio dell'OECD il 30 luglio 1963, rivolta ai Paesi membri dell'Organizzazione, di conformarsi nella stipulazione o nella modifica dei propri trattati bilaterali al nuovo schema di convenzione predisposto dal Comitato.

¹⁰¹ Vd. MIRAULO A., *op. cit.*, p. 129, secondo la quale i vari modelli di convenzione fiscale rispondono a tre «tendenze di fondo», rispettivamente individuabili in un primo approccio di tipo collaborativo avente lo scopo di recuperare *ex post* le imposte assolate all'estero, un secondo di tipo preventivo per evitare a monte la doppia imposizione quale fenomeno giuridico ed economico, un terzo, di nuovo, collaborativo ma a struttura plurilaterale, per combattere l'evasione e l'elusione fiscale internazionale.

Il processo di implementazione e modifica delle regole contenute all'interno dell'originario Modello OCSE del 1977 fu caldeggiato da una serie di *reports* pubblicati dal Comitato Affari Fiscali negli anni immediatamente successivi alla sua adozione.

A seguito della crescente globalizzazione e liberalizzazione dei commerci fra i vari Stati soprattutto in ambito OCSE, il Comitato giunse così nel 1992 alla pubblicazione di un nuovo formato di Convenzione, che la stessa *Introduction*, par. 9-11, dell'ultima versione del Modello pubblicata nel 2017, definisce *loose-leaf* (letteralmente «a fogli mobili») o *ambulatory*, vale a dire maggiormente flessibile e perciò rispondente alle esigenze di costante revisione dovuta alla repentina evoluzione del contesto economico-sociale¹⁰².

A partire da allora, il Modello è stato oggetto di numerosi emendamenti, culminati nell'ultima ed attuale versione approvata il 21 Novembre 2017, la quale, come già esposto e come si dirà meglio in seguito, ripropone molte delle novità apportate nel settore della fiscalità internazionale dal progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) avviato nel 2013 dai Paesi appartenenti al G20.

Nonostante la centralità dello schema di convenzione elaborato dall'OCSE, ad oggi sempre più utilizzato anche da Stati che non sono membri dell'Organizzazione, occorre per completezza espositiva passare in rassegna gli altri modelli pur presenti ed utilizzati nella prassi internazionale.

Tra questi devono essere sicuramente analizzati il Modello ONU, il modello statunitense (o *U.S. Model*) ed il Modello Andino.

Il primo Modello fu elaborato dal Comitato Fiscale del Consiglio economico e sociale delle Nazioni Unite nel 1979¹⁰³ ed è utilizzabile principalmente per la stipula di convenzioni bilaterali tra Paesi industrializzati e Paesi emergenti a livello economico.

La caratteristica peculiare di tale modello, rappresentata dalla valorizzazione di realtà economiche in via di sviluppo, si riflette anche dal punto di vista sostanziale¹⁰⁴, prediligendo le norme ivi contenute un sistema di riparto del potere impositivo improntato

¹⁰² Il paragrafo 11 dell'Introduzione suddetta chiarisce che diversamente dalle precedenti versioni del 1963 e del 1977 del Modello, quella instaurata a partire dal 1992 non costituisce il culmine di una serie di revisioni approvate nel corso del tempo, bensì il primo passo verso un processo di continua modifica volto a produrre periodici aggiornamenti, assicurando che il Modello rifletta accuratamente le visioni dei Paesi membri in qualsiasi momento (Traduzione libera).

¹⁰³ L'ultima versione aggiornata risale al 2011. UN, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York, 2011.

¹⁰⁴ Per un approfondimento delle singole disposizioni ed un'analisi della loro diversità rispetto alle regole del Modello OCSE cfr. MIRAULO A., *op. cit.*, p. 164.

al principio della fonte, quale criterio di collegamento territoriale più favorevole ed in linea con le esigenze di tali Stati.

Nonostante alcuni tratti differenziali tale modello sembra, in larga parte, aderire al ben più noto Modello OCSE.

Il secondo schema di convenzione è stato predisposto, nel 1981, in via unilaterale dagli Stati Uniti d'America per la regolamentazione uniforme dei trattati bilaterali in materia di imposte sul reddito da questi conclusi con gli altri Paesi.

Al di là delle caratteristiche delle singole norme, appare in prima battuta evidente la maggior specificità di tale Modello rispetto a quello OCSE, fattore che, unito alla netta superiorità a livello economico e politico degli U.S.A. rispetto alle altre nazioni, porta il primo a prevalere e ad imporsi sul secondo¹⁰⁵.

Un ulteriore elemento strutturale che suscita particolare interesse rispetto agli obiettivi della presente analisi è rappresentato dall'approccio analitico seguito dal citato modello nell'individuazione e nella regolamentazione delle singole fattispecie oggetto delle disposizioni del trattato.

Tale assetto normativo si risolve essenzialmente nella previsione di molteplici test al cui superamento è subordinata l'operatività del relativo beneficio convenzionale ed attribuisce al Modello un'impostazione di chiara impronta antielusiva¹⁰⁶.

Occorre precisare che, come si esporrà meglio in seguito, l'ultima versione del Modello OCSE, recependo le linee guida elaborate in ambito BEPS, anch'esse fortemente ispirate a finalità di contrasto delle pratiche abusive delle norme convenzionali, sembra aver ridotto il divario, fino a qualche anno fa esistente in materia, rispetto al modello statunitense.

Infine, merita di essere esaminato il Modello cd. Latino-Americano o *Andean Model*, predisposto nel 1971 dai Paesi del Sud-America per la stipula di trattati internazionali contro la doppia imposizione con altri Stati.

Si tratta, anche in questo caso, di uno schema negoziale elaborato per venire incontro alle prerogative di Paesi emergenti, dal punto di vista economico, nel contesto internazionale, le quali non possono essere adeguatamente soddisfatte dal Modello OCSE¹⁰⁷, particolarmente incentrato, come si esporrà, sul criterio di collegamento

¹⁰⁵ Così MIRAULO A., *op. cit.*, p. 167.

¹⁰⁶ Di tale avviso anche CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.* p. 131.

¹⁰⁷ Così FANTOZZI A – VOGEL K., *op. cit.*, p. 185.

personale costituito dalla residenza, maggiormente adatto agli ordinamenti che propendono per l'esportazione di servizi e capitali.

Per tali ragioni, anche il modello Andino ruota intorno al principio del luogo di produzione del reddito quale elemento che giustifica l'esercizio della potestà impositiva su una determinata ricchezza.

Nonostante anche questo schema di convenzione, rispetto a quello OCSE, sia da ritenere meno rilevante, anche solo per via della sua utilizzazione limitata ai soli Paesi ricompresi nell'area geografica interessata, in dottrina è stato messo in risalto come negli ultimi anni lo stesso abbia «riacquistato linfa vitale»¹⁰⁸, soprattutto a seguito della redazione dell'ultima versione, nel 2012, che ne consente l'operatività sia in via unilaterale che bilaterale.

1.1. L'ultima versione del Modello di Convenzione OCSE 2017.

Il modello di convenzione OCSE, così come da ultimo modificato nel novembre 2017, rappresenta il punto di riferimento principale e maggiormente utilizzato per la conclusione di accordi internazionali aventi ad oggetto il contrasto alla doppia imposizione ed all'evasione fiscale internazionale.

L'attuale versione è il frutto di una stratificazione delle diverse tecniche di negoziazione e del mutamento delle esigenze fiscali sorte a livello internazionale, avendo subito gli effetti dei differenti approcci che, nel corso degli anni, la comunità degli Stati membri e l'OCSE stessa hanno assunto come base per risolvere le problematiche emergenti nel settore.

Si avrà modo di evidenziare nel successivo capitolo quali e quanto numerose siano le disposizioni contemplate nello schema di convenzione che rispondono sempre più ai moderni obiettivi della politica tributaria internazionale, consistente nella lotta all'utilizzo improprio dello strumento pattizio da parte dei soggetti che svolgono attività economiche oltre i confini nazionali.

Per esigenze espositive, in questo capitolo, l'analisi si limiterà alle sole norme che, per l'importanza rivestita nel quadro dell'intero modello di trattato, offrono maggiori spunti di riflessione.

¹⁰⁸ Così CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 132.

Occorre premettere che lo scopo principale del Modello è tradizionalmente quello di offrire un tipo generale di trattato bilaterale in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, contenente regole specifiche volte a risolvere potenziali conflitti positivi tra potestà impositive ed al contempo norme puntuali per evitare possibili contrasti in sede applicativa ed interpretativa.

In tale ottica, la struttura stessa dello schema convenzionale risponde proprio ai summenzionati propositi.

Nell'incipit del Modello sono contemplati il titolo¹⁰⁹ ed il preambolo della Convenzione, i quali, come si dirà, rappresentano utili spunti per l'interpretazione del testo del trattato medesimo.

Peraltro, come si esporrà nel successivo capitolo, l'attuale formulazione del preambolo, a seguito delle modifiche del 2017, ad oggi contiene espressamente l'ulteriore proposito degli Stati contraenti di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale internazionale e dell'abuso dei trattati, ponendosi in linea con l'odierna tendenza in chiave marcatamente antielusiva del diritto convenzionale.

Il contenuto sostanziale del Modello è formato da 31 articoli, raggruppati in sette differenti capitoli.

I primi due capitoli contengono disposizioni generali aventi ad oggetto rispettivamente l'ambito applicativo, soggettivo ed oggettivo (artt. 1 e 2), le definizioni dei termini più ricorrenti e, pertanto, di particolare incidenza ai fini della intellegibilità del testo del trattato (artt. 3 a 5).

I successivi due capitoli costituiscono il fulcro e l'elemento caratterizzante delle convenzioni fiscali, in quanto prevedono regole che dispongono, per ogni singola categoria di reddito o forma di ricchezza, quali siano i rispettivi limiti alla potestà impositiva degli Stati contraenti (artt. da 6 a 22).

Si tratta delle cd. clausole di delimitazione (o *distributive rules*), così denominate in quanto aventi lo scopo di ripartire le pretese fiscali degli ordinamenti nazionali in relazione alle diverse fattispecie considerate.

Si è soliti distinguere queste norme in tre gruppi, in ragione del peculiare modo di atteggiarsi rispetto alla funzione tipica di prevenire la doppia imposizione giuridica internazionale.

¹⁰⁹ Il titolo si presenta nei seguenti termini: «Convenzione tra (Stato A) e (Stato B) per la eliminazione della doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio e per la prevenzione dell'evasione e dell'elusione fiscale».

Nel primo gruppo rientrano quelle norme che attribuiscono la potestà impositiva ad uno degli Stati contraenti in via esclusiva, con conseguente obbligo di astensione nei confronti dell'altro Stato.

Nel secondo gruppo rientrano quelle disposizioni che ammettono una concorrenza tra le pretese fiscali di entrambi gli ordinamenti.

Il terzo gruppo, infine, costituisce una variante del secondo, in quanto contempla regole volte a consentire una contemporanea imposizione da parte degli Stati contraenti ma fino ad un limite massimo fissato nella convenzione stessa.

Gli ultimi due gruppi esaminati, come si avrà modo di rilevare in seguito, non consentono di eliminare a monte il rischio di una doppia imposizione, anzi la ammettono in via transitoria, richiedendo a tal fine l'attivazione *ex post* di uno degli specifici rimedi collaterali previsti dall'art. 23A e B del Modello, definiti anche «clausole di salvaguardia» e contenuti nel quinto capitolo.

I due capitoli finali contengono rispettivamente una serie di previsioni speciali, aggiuntive e talvolta strumentali rispetto al nucleo sostanziale del Modello, riguardanti ad esempio il divieto di discriminazione (art. 24) o lo scambio d'informazioni (art. 26), nonché le disposizioni conclusive, riguardanti l'entrata in vigore ed il termine del trattato (art. 31-32).

1.2. La Convenzione Multilaterale BEPS. Un nuovo approccio verso la realizzazione di una politica fiscale antielusiva a livello internazionale.

Prima di passare in rassegna le norme più importanti del Modello OCSE, è opportuno accennare ad una recente linea di sviluppo delle relazioni internazionali fra i Paesi membri, caratterizzata da una revisione in chiave multilaterale dei molteplici accordi particolari siglati nel corso degli anni a livello bilaterale.

Invero, come si è avuto modo di constatare, la maggior parte dei trattati internazionali in materia doppia imposizione assumono la forma pattizia bilaterale.

Storicamente, lo strumento convenzionale bilaterale ha costituito il mezzo principale adottato dagli Stati per prevenire i fenomeni distorsivi legati alla duplicazione della tassazione.

Peraltro, la dottrina tributaria ha da sempre sottolineato la difficoltà legata alla conclusione di un accordo su base multilaterale tra Stati indipendenti¹¹⁰.

È dato in ogni caso rilevare che non sono mancati casi di accordi plurilaterali nell'esperienza giuridica internazionale-tributaria, sia pur sporadici e con una base di adesione limitata a Paesi caratterizzata da una stretta vicinanza territoriale¹¹¹.

Una netta e significativa inversione di tendenza, in tal senso, si è registrata negli ultimi anni, a seguito della conclusione della Convenzione Multilaterale, risalente al 7 giugno 2017, stipulata dai Paesi aderenti al Progetto BEPS e finalizzata ad un aggiornamento contestuale dei trattati bilaterali conclusi in data precedente alla sua entrata in vigore tramite il recepimento delle misure sviluppate in sede BEPS.

Attesa la sua forte valenza in termini di contrasto alle moderne e sempre più frequenti pratiche di pianificazione fiscale aggressiva la Convenzione Multilaterale costituisce un ulteriore esempio di una moderna e rinnovata spinta della comunità internazionale verso la definizione di un assetto normativo condiviso per la soluzione di forme di doppia non imposizione cagionate da condotte evasive o elusive.

Essa consente, invero, di aggiornare i numeri accordi fiscali stipulati tra gli Stati membri nel corso degli anni, adeguandoli alle attuali esigenze di contrasto all'abuso dei trattati internazionali in materia tributaria, contenendo per lo più le medesime disposizioni contenute nel Modello di convenzione bilaterale OCSE.

2. La struttura della Convenzione sulla base del modello OCSE.

Come sopra anticipato, il corpo centrale di questo capitolo riguarderà l'esame delle più importanti disposizioni contemplate nel trattato, tralasciando quelle che assumono un valore marginale o del tutto particolare nell'impianto sistematico del Modello, nonché quelle che presentano, al contrario, maggiori profili di attinenza con lo scopo ultimo di questo elaborato, vale a dire la dimostrazione dello spiccato assetto antielusivo del moderno diritto convenzionale tributario, alle quali sarà dedicato il capitolo successivo.

¹¹⁰ Così Vitale, *op. cit.*, p. 1010, MIRAULO A., *op. cit.*, p. 153.

¹¹¹ Tra queste è possibile annoverare il primo esempio di convenzione multilaterale stipulata tra l'Italia e gli Stati succeduti, dopo la prima guerra mondiale, all'Impero Austro-Ungarico, stipulata il 6 aprile 1922 oppure la Convenzione contro la doppia imposizione, stipulata per la prima volta il 22 aprile 1983 ed oggetto di successive modifiche, tra gli Stati Scandinavi (cd. *Nordic Income Tax Treaty*).

2.1. L'ambito soggettivo di applicazione della Convenzione. I concetti di «persona» e di «residente». Una possibile lettura in chiave antielusiva del problema di qualificazione dei *trusts* e delle entità fiscalmente trasparenti.

Il par. 1 dell'art. 1 del Modello OCSE stabilisce che le norme della Convenzione si applicheranno «alle persone che sono residenti¹¹² di uno o di entrambi gli Stati contraenti».

Tale disposizione individua il perimetro soggettivo o personale di operatività del trattato, introducendo due concetti essenziali ai fini dell'individuazione della sua portata, quello di «persona» e di «residente».

Entrambi i termini, per la pregnanza che rivestono nel contesto della Convenzione, atteso che su di essi si basa l'accesso ai benefici previsti come rimedi contro la doppia imposizione, sono oggetto di una specifica definizione nei successivi artt. 3 e 4 del Modello.

Sulla funzione e sull'ampiezza del requisito della residenza ai fini convenzionali si tornerà nel successivo capitolo, trattandosi di una di quelle disposizioni che sembrano esser state maggiormente influenzate dalla logica antielusiva sottesa ai recenti cambiamenti apportati dall'ultima versione del Modello.

In tale sede è sufficiente rilevare che l'art. 4 adotta la tecnica del rinvio alla legislazione interna di ciascuno Stato per l'individuazione delle condizioni richieste per qualificare un soggetto come residente dal punto di vista del trattato¹¹³.

A tal fine, il Modello OCSE considera residente in uno Stato contraente chiunque sia ivi assoggettato ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede di direzione o di ogni altro criterio analogo.

¹¹² Si tratta di un'impostazione seguita ormai costantemente nelle convenzioni bilaterali stipulate nell'ultimo ventennio, posto che fino al secolo scorso il criterio della cittadinanza era quello maggiormente utilizzato per la definizione dell'ambito di applicazione soggettivo delle stesse. Cfr. Commentario al Modello OCSE 2017, art. 1. Tuttavia, nonostante il requisito della cittadinanza o della nazionalità costituiscono ad oggi «stati soggettivi non rilevanti ai fini convenzionali», gli stessi potranno tornare ad assumere rilievo ad esempio nelle ipotesi di trattati contro le doppie imposizioni stipulati con gli Stati Uniti i quali, come detto, rimangono uno dei pochi Paesi ad attribuire valore preminente a tali requisiti. Cfr., in tal senso, CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 397.

¹¹³ Si noti, peraltro, come lo stesso Commentario non attribuisca a tale rinvio un valore dirimente ed assoluto, non potendosi automaticamente riconoscere i benefici del trattato nei casi in cui talune norme, compreso il successivo art. 29 in materia di abuso delle convenzioni, richiedano ulteriori requisiti che possano negare l'attribuzione della qualifica di residente ai fini convenzionali. Su tali questioni si tornerà nel successivo capitolo.

Quanto al secondo requisito richiesto dall'art. 1 del Modello per accedere ai benefici convenzionali, la nozione di persona è individuata dall'art. 3, par. 1, lett. a) il quale annovera le persone fisiche, le società ed ogni altra associazione di persone (cd. *body of person*)¹¹⁴.

La successiva lett. b) definisce società ogni persona giuridica o entità che sia trattata come tale ai fini fiscali¹¹⁵.

Tale specificazione, come espresso nel Commentario, assume rilievo soprattutto con riferimento alla disciplina dei dividendi, del concetto di stabile organizzazione ed alle disposizioni relative all'abuso dei trattati di cui all'art. 29 di cui si tratterà in seguito.

Un problema interpretativo oggetto di ampio dibattito in dottrina¹¹⁶ è quello che attiene alla possibilità di ricondurre talune peculiari figure giuridiche, quali i *trusts* o le *partnerships* nello spettro applicativo della convenzione.

È opportuno premettere che la questione sorge proprio in relazione all'assenza di una previsione espressa all'interno Modello che funga da canone di applicazione generale.

Solamente con riferimento alle *partnerships*, intese quali entità che, sebbene non incorporate nella società, possono ritenersi dotate di personalità giuridica ai sensi del summenzionato art. 3, par. 1, lett. b), il Commentario prende posizione, ritenendo che possano rientrare nel novero del concetto di «persona» in quanto alternativamente qualificabili come società o come associazione di persone.

Quanto ai primi, l'assenza di una regolamentazione specifica per tali tipologie di enti deriva dalla diversità dei sistemi giuridici dei Paesi contraenti e dalla profonda

¹¹⁴ Il Commentario ritiene che la definizione non sia esaustiva bensì indicativa, per cui deve essere utilizzato in senso molto ampio.

¹¹⁵ La dottrina ritiene che il concetto di società vada enucleato facendo riferimento al diritto civile dei singoli Stati, mentre la specificazione «ai fini fiscali» utilizzata per le altre figure del pari dotate di personalità giuridica vale a ricondurre l'analisi verso le norme appartenenti ai rispettivi ordinamenti tributari interni, valorizzando le «figure qualificate come centri unitari d'imputazione delle fattispecie d'imposta, a prescindere da un paritetico riconoscimento della loro personalità giuridica di diritto civile, oppure della loro soggettivazione di diritto civile (sempre che possa sussistere soggettività tributaria indipendente da quest'ultima)». Così TARIGO P., *op. cit.*, p. 61.

¹¹⁶ Per un approfondimento vd., *ex plurimis*, SACCHETTO C., *Brevi note sui trusts e le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni su reddito*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2000, p. 64, GARBARINO C., *La soggettività del trust nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2000, p. 377 ss., AVERY JONES J.F. e altri, *The Treatment of Trusts under the OECD Model Convention*, in *Diritto e pratica tributaria*, vol. 1/1989, 1520 ss.

eterogeneità delle prime¹¹⁷, fattori che non consentono di ricondurre ad unità il fenomeno ai fini convenzionali.

Occorre evidenziare che, pur nel silenzio del Modello, è ben possibile che gli Stati contraenti prevedano nei loro trattati clausole *ad hoc* attraverso le quali risolvere a monte il problema dell'inquadramento di queste entità, ammettendo l'applicazione delle clausole del trattato anche nei loro confronti.

Ad ogni modo, come detto, l'assenza di una chiara indicazione da parte dello schema di trattato offerto dall'OCSE ha originato diversi dibattiti in dottrina, incardinati in relazione a diversi angoli prospettici.

In primo luogo, ci si è chiesti se ed in quali termini sia i *trusts* che le *partnerships* possano essere considerati «persone» ai fini convenzionali.

L'orientamento prevalente ritiene che tali strutture giuridiche possano rientrare nel perimetro applicativo della Convenzione potendo essere annoverati nella categoria delle *cd. body of persons* di cui all'art. 3, lett. a)¹¹⁸.

Peraltro, nell'ambito dell'orientamento che ammette l'operatività del Modello nei confronti di tali peculiari entità, alcuni autori ritengono che anche qualora non si ammettesse la loro riconducibilità al concetto di associazione di persone, il requisito personale sarebbe comunque soddisfatto se ad essere considerati siano i singoli individui (i *trustees* o i partecipanti) che li compongono¹¹⁹.

Un secondo ordine di problemi, strettamente connesso a quelli suesposti, sollevati dai *trusts* o dalle *partnerships*, attiene alle difficoltà di individuare un criterio di collegamento sufficientemente valido per ritenere integrato il secondo requisito personale imposto dall'art. 1 del Modello, ossia la residenza.

In altri termini, ci si è chiesti, una volta appurato che possano rientrare nell'ambito della categoria delle «persone», sulla base di quali elementi tali entità dotate di personalità giuridiche debbano essere considerate «residenti» dell'uno o dell'altra Stato contraente ai fini convenzionali.

¹¹⁷ Per un'analisi dei diversi regimi tributari applicabili alle molteplici forme di *trust* vd. CORASANITI G., *Il Modello OCSE di convenzione bilaterale contro la doppia imposizione e i trusts*, in UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, p. 536.

¹¹⁸ Con riferimento ai *trusts*, su tutti, vd. BAKER P., *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 1984, p. 85; con riferimento alle *partnerships*, CORDEIRO GUERRA. R., *op. cit.*, p. 395.

¹¹⁹ In tal senso VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, London – The Hague – Boston, 1997, p. 172, CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 396.

La soluzione a tale quesito dipende dal diverso modo in cui si intende qualificare tali figure, da un lato come soggetti unitari, immediatamente destinatari di norme giuridiche, dall'altro come entità fiscalmente trasparenti e quindi come *body of trustees*, tali per cui il reddito da esse percepito verrebbe considerato come prodotto direttamente in capo ai beneficiari.

In tale seconda ipotesi, la rilevanza fiscale del reddito passerebbe dalla sua fonte ai soggetti, persone fisiche o giuridiche, che compongono l'ente collettivo¹²⁰.

L'indirizzo prevalente in dottrina ritiene che quest'ultima sia la soluzione da adottare ai fini dell'accesso al trattato, posto che proprio il regime di imputazione del reddito per trasparenza, facendo confluire lo stesso dall'associazione in senso unitario ai suoi singoli elementi, potrebbe comportare l'assenza del requisito dell'assoggettamento ad imposta richiesto dall'art. 4 per l'integrazione della nozione di residenza ai fini convenzionali¹²¹.

In tale prospettiva, considerato che è la figura del singolo *trustee* che bisogna valorizzare, in punto di soggettività giuridica, per accertare la sussistenza del requisito della residenza dell'ente collettivo, resta da risolvere l'ulteriore dilemma se occorra far riferimento alla residenza del primo ovvero a quella di quest'ultimo per stabilire in quale dei due Stati contraenti il *trust* sia da considerare residente.

Secondo un primo orientamento, qualora il *trust* svolga attività commerciale, ci si dovrà confrontare con la residenza dell'entità in senso collettivo¹²².

Secondo un diverso e maggioritario orientamento¹²³, occorre far riferimento al ruolo rivestito dal *trustee* all'interno dell'ente e, conseguentemente, attribuire rilievo al criterio della sede di direzione effettiva di quest'ultimo, così come individuato dall'art. 4 del Modello per stabilire la residenza delle persone giuridiche.

In tale ottica, per i sostenitori di tale tesi, il criterio consentirebbe di individuare un unico Stato di residenza, assumendo anche una funzione antielusiva¹²⁴.

A parere di chi scrive, poiché il problema della doppia non imposizione connesso ad un non corretto funzionamento delle norme convenzionali in tema di residenza dipende proprio da uno sfruttamento abusivo di queste ultime da parte dei contribuenti, una

¹²⁰ In tal senso LUPOI M., *Trusts*, Milano, 2001, p. 263.

¹²¹ Cfr. TARIGO P., *op. cit.*, p. 67, GARBARINO C., *op. ult. cit.*, p. 393, SACCHETTO C., *op. ult. cit.*, p. 67.

¹²² Così VOGEL K., *op. ult. cit.*, p. 232.

¹²³ Vd. CORASANITI G., *op. ult. cit.*, p. 540-541, secondo il quale «se le persone destinatarie delle disposizioni convenzionali fossero i *trustees* (e non il *trust*) e gli stessi *trustees* fossero residenti in diversi Stati, sarebbe possibile beneficiare dell'applicazione delle differenti Convenzioni bilaterali concluse tra gli Stati della fonte del reddito e gli Stati di residenza dei diversi *trustees*».

¹²⁴ Così BAKER P., *op. cit.*, p. 86.

soluzione di compromesso tra le due tesi suesposte sarebbe maggiormente auspicabile in un'ottica tipicamente antielusiva, atteso che le diverse forme di pianificazione fiscale perpetrate da tali enti potrebbero dar luogo a spostamenti fittizi della sede di direzione dell'ente, incentivati dallo scopo di ottenere un risparmio d'imposta indebito derivante dall'accesso ai benefici convenzionali.

Un ultimo profilo da analizzare con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione dei trattati bilaterali contro la doppia imposizione e connesso agli aspetti problematici legati ad un sistema impositivo per trasparenza, riguarda il trattamento delle strutture giuridiche cd. «ibride», vale a dire quelle figure collettive che sono oggetto di una politica fiscale diversificata all'interno degli ordinamenti nazionali degli Stati contraenti.

Si tratta di quelle situazioni caratterizzate dalla presenza di enti di diritto considerati fiscalmente trasparenti agli effetti della legislazione di alcuni Stati, mentre per altri rappresentano centri autonomi di riferibilità di obblighi tributari (cd. *taxable units*).

La crescente attenzione della comunità internazionale verso tali ipotesi deriva dalla necessità di evitare che le incongruenze giuridiche tra ordinamenti fungano da pretesto per condotte fiscalmente abusive, ingenerando fenomeni di doppia non imposizione.

Proprio in questa direzione si è mossa recentemente l'OCSE, prevedendo al par. 2 dell'art. 1 del Modello 2017¹²⁵ una disposizione volta a rendere applicabile la convenzione anche nei confronti di tali entità trasparenti, qualora ad esse sia riferibile un reddito considerato, nello Stato contraente, come prodotto da un soggetto residente.

La norma, ove siano soddisfatti i requisiti richiesti, produce l'effetto, da un lato, di estendere i benefici convenzionali, ma dall'altro sottopone tali enti alla disciplina dei criteri di collegamento stabilita dal trattato per le varie categorie di reddito, compresa l'applicabilità delle ulteriori regole volte a prevenire l'utilizzo distorto dei benefici medesimi.

¹²⁵ La nuova versione del Modello recepisce gli obiettivi esposti nel Rapporto finale dell'Action 2 del Progetto BEPS, pubblicato ad ottobre 2015. Vd. OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

2.2. L'ambito oggettivo di applicazione della Convenzione.

L'art. 2 del Modello individua il perimetro applicativo oggettivo della convenzione.

Tale norma generale assume una pregnanza notevole nell'ottica del funzionamento del meccanismo sotteso alle disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione internazionale, in quanto circoscrive gli elementi impositivi dal cui confronto il fenomeno può sorgere.

Come ammesso dallo stesso Commentario¹²⁶, essa assolve ad un duplice ordine di funzioni.

In primo luogo, la disciplina materiale serve a rendere maggiormente chiara e precisa la terminologia in punto di fattispecie tributarie coperte dalla convenzione, assicurando la corretta identificazione delle imposte applicate negli ordinamenti interni.

In secondo luogo, essa consente di allargare il più possibile il campo applicativo della convenzione bilaterale, evitando di dover ricorrere alla revisione della stessa ogniqualvolta a livello interno dovesse intervenire una modifica delle imposte considerate al momento della sua conclusione.

La prima regola, contenuta nell'art. 2, par. 1, dispone che il trattato bilaterale riguarda le imposte sul reddito e sul patrimonio applicate per conto di uno Stato contraente, di una sua articolazione politica o delle autorità locali, indipendentemente dalle modalità con cui esse sono riscosse.

L'assenza di ogni riferimento linguistico alle forme di imposizione diretta rappresenta una chiara presa di posizione del Modello OCSE, ribadita dallo stesso Commentario, in quanto considerata una classificazione «troppo imprecisa»¹²⁷.

Si noti come, indipendentemente dai rischi di confusione terminologica la dottrina internazionale-tributaria continua ad utilizzare la nozione di imposte dirette, sul presupposto che quelle indirette continuano a mantenere un ruolo marginale nell'ambito del problema legato alla doppia imposizione giuridica¹²⁸.

¹²⁶ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 2, p. C (2) -1.

¹²⁷ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 2, p.to 1, p. C (2) -1.

¹²⁸ Sull'esclusione delle imposte indirette dall'oggetto dei trattati bilaterali contro la doppia imposizione cfr., VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, *op. cit.*, p. 699-700, secondo il quale le imposte indirette «incidono regolarmente solo sui rapporti giuridici nazionali. Le imposte indirette dovrebbero gravare sull'utilizzo del reddito e limitarsi al territorio nazionale», mentre «diversamente dalle imposte indirette, le imposte dirette, vale a dire imposte sul reddito, proventi e patrimonio, così come su eredità e donazioni, vengono spesso riscosse anche su situazioni verificatesi all'estero». Cfr. anche VITALE M., *op. cit.*, p. 1007, il quale sostiene che «il problema della doppia imposizione internazionale viene considerato

Il successivo par. 2 contiene una definizione del termine «imposta», intendendosi così sia quella complessiva sul reddito o sul patrimonio, sia quella applicata su singoli elementi reddituali o patrimoniali, compresa quella che ricade sugli utili derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, sugli stipendi¹²⁹ o salari corrisposti dalle imprese ovvero sulle plusvalenze.

La norma assume una portata molto generica, potendo riassumere fattispecie anche diverse dalla nozione interna di imposta sul reddito o sul patrimonio.

Per tali ragioni, parte della dottrina ritiene maggiormente appropriato, ai fini dell'individuazione del corretto ambito oggettivo della convenzione e, soprattutto, agli effetti delle singole clausole distributive di cui ai successivi artt. da 6-22 del Modello nonché dei rimedi bilaterali contro la doppia imposizione, attribuire un significato autonomo al concetto di imposta¹³⁰.

Nell'ambito delle disposizioni relative alla portata oggettiva del trattato bilaterale assume una rilevanza preminente il par. 3 dell'art. 2 il quale, differentemente dai due precedenti, non manca in nessuna Convenzione contro la doppia imposizione.

Si tratta di un mero schema da compilare, in sede di negoziazione e conclusione del trattato, con l'elenco specifico delle singole imposte di entrambi gli Stati contraenti nei confronti delle quali la Convenzione troverà applicazione¹³¹.

Lo stesso Commentario, al p.to 6, attribuisce una valenza meramente descrittiva a tale elencazione, ritenendola dunque non esaustiva, atteso che, in virtù del successivo par. 4, la convenzione troverà applicazione anche in caso di imposte simili a quelle ivi contemplate.

prevalentemente nella sfera delle imposte dirette sia per la scarsa importanza che le imposte indirette rivestono nella maggior parte dei Paesi industrializzati occidentali, sia perché la struttura stessa delle imposte indirette solo in via del tutto eccezionale può far sorgere problemi di doppia imposizione internazionale».

¹²⁹ Il Commentario chiarisce che sono esclusi dalla nozione di stipendi gli oneri previdenziali o qualsiasi altro onere riscosso in virtù di una stretta connessione con il beneficio personale ricevuto. Peraltro, sono da tenere escluse dal concetto di imposte, ogni altro onere o accessorio addebitato insieme con l'imposta medesima, a titolo di incrementi, costi o sanzioni.

¹³⁰ Cfr., in tal senso, TARIGO P., *op. cit.*, p. 58-59, la quale che la definizione offerta dall'art. 2, par. 2 non richieda alcun tipo di rinvio alla legislazione interna dei singoli ordinamenti, a differenza di quanto previsto dal successivo par. 3, con la conseguenza che, onde non ritenerla una norma superflua, ad essa non può che attribuirsi un rilievo autonomo. Peraltro, secondo l'autore, «non vi è dubbio, infatti, che una nozione autonoma meglio garantisca l'equilibrio dei reciproci diritti ed obblighi degli Stati contraenti».

¹³¹ A titolo esemplificativo, per i trattati conclusi dall'Italia, si include in tale elenco l'IRPEF, l'IRES e, a partire dalle convenzioni successive al 1998, anche l'IRAP.

Secondo parte della dottrina, la descrizione puntuale delle singole imposte in sede di firma del trattato, oltre a risolvere eventuali problemi interpretativi in ordine all'applicazione della disciplina convenzionale, consente di evitare di dover ricorrere volta per volta ad operare un giudizio di rispondenza delle stesse rispetto ai canoni generali offerti dai precedenti par. 1 e 2¹³².

In tale ottica si ribadisce l'assoluta centralità dell'inserimento di tale elenco rispetto alla portata definitoria oltremodo generica contemplata delle disposizioni che precedono.

Infine, occorre esaminare l'ultimo paragrafo dell'articolo in commento, riguardante l'estensione automatica della convenzione anche alle imposte identiche o sostanzialmente analoghe istituite in data successiva all'accordo, in aggiunta o in sostituzione di quelle già contemplate nel precedente elenco.

La norma vale ad attribuire dinamismo ed elasticità al trattato bilaterale, impedendo che qualsiasi fisiologico mutamento nella legislazione tributaria degli Stati contraenti possa determinare il venir meno dell'accordo.

Come si è già avuto di evidenziare, il riconoscimento della natura identica o simile alle nuove imposte impone considerazioni interpretative di carattere tecnico, le quali devono essere favorite da una coordinazione tra le autorità fiscali dei Paesi interessati.

In tale prospettiva, il Modello OCSE ed il suo Commentario ammettono un obbligo di preventiva comunicazione tra le istituzioni competenti relativa ad ogni eventuale sopravvenienza normativa riguardante il sistema interno dei tributi¹³³.

¹³² In tal senso cfr. TARIGO P., *op. cit.*, p. 60, la quale ritiene che il riconoscimento della natura di imposte sul reddito e sul patrimonio, descritta nei paragrafi immediatamente antecedenti, ai tributi contenuti nell'elenco, avviene nel momento conclusivo del trattato «a prescindere da una loro rispondenza alla definizione del 2° par., soltanto sulla base del consenso manifestato in questa fase iniziale», trattandosi di una «specifica espressione della convergenza di manifestazione di volontà dei due Stati contraenti».

¹³³ Uno specifico problema di riconoscimento ai fini convenzionali di un tributo istituito in epoca successiva alla stipula del trattato ha riguardato il nostro Paese allorquando, nel 1997, fu istituita l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) in sostituzione della precedente ILOR. La questione posta riguardava in particolare il soddisfacimento del requisito previsto dall'art. 2, par. 4 del Modello OCSE, laddove lo stesso prescrive che per usufruire del meccanismo di estensione automatica, le due imposte devono presentare caratteristiche strutturali identiche o analoghe. Caratteristiche che alcuni Paesi, tra cui ad esempio gli Stati Uniti, faticavano a rinvenire. Per approfondimenti sul tema vd. CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 406-407, PISTONE P., *op. cit.*, p. 229.

2.3. Le singole norme di delimitazione. Il riparto della potestà impositiva tra ordinamenti sovrani.

Conclusa la trattazione delle disposizioni generali del Modello occorre passare all'analisi, sia pur necessariamente per linee generali, del suo contenuto sostanziale, vale a dire delle singole norme attributive di una potestà impositiva, esclusiva o ripartita, fra gli Stati contraenti.

L'impostazione seguita dal Modello è tale per cui ciascuna delle disposizioni contenute negli artt. da 6-22¹³⁴ offre una definizione della categoria reddituale di riferimento, per poi individuare la regola concreta relativa al trattamento fiscale di quella fattispecie da parte degli ordinamenti coinvolti.

Per la maggiore complessità delle questioni che solleva e per l'importanza dirimente che riveste nel quadro generale dell'assetto convenzionale è opportuno prendere le mosse dalla disciplina degli utili d'impresa, contenuta nell'art. 7 del Modello OCSE.

La norma in commento contiene due regole fondamentali per l'individuazione delle modalità di imposizione dei redditi ritraibili dall'esercizio di un'attività d'impresa a livello multinazionale.

Il principio generale è quello per cui tali redditi siano tassabili esclusivamente nello Stato di residenza dell'impresa, vale a dire il luogo in cui è situata la sua sede legale o amministrativa (par. 1).

In via derogatoria¹³⁵, la seconda parte della disposizione prevede che, qualora l'impresa abbia costituito all'interno dell'altro Stato contraente una stabile organizzazione, ogni elemento reddituale realizzato da quest'ultima sarà ivi assoggettato a tassazione, nei limiti di quanto previsto dai successivi par. 2 e 3¹³⁶.

Sul regime impositivo degli utili riferibili alla stabile organizzazione si tornerà in modo più approfondito nel successivo capitolo.

¹³⁴ Un'eccezione è costituita dall'art. 7, laddove manca una definizione specifica di «reddito d'impresa».

¹³⁵ Parte della dottrina definisce la regola derogatoria come «una sorta di 'seconda regola parallela o secondo binario impositivo'», costituito dal riconoscimento in campo alla stabile organizzazione di autonoma soggettività tributaria. Vd. SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 190.

¹³⁶ Per GARBARINO C., *op. ult. cit.*, p. 190, l'art. 7, par. 1, «contiene, dunque, *in nuce*, gli elementi della dialettica tra la illimitata potestà tributaria dello Stato esportatore di capitali e le pretese dello Stato importatore di capitali in ragione della fonte effettiva del reddito costituita dall'esistenza di una stabile organizzazione».

In tale sede basti osservare che l'attribuzione diversificata di una potestà impositiva in base alla presenza o meno, all'interno dello Stato della fonte, di una struttura fissa per il tramite della quale l'impresa estera eserciti la propria attività, risponde all'esigenza per cui deve necessariamente sussistere un criterio di collegamento ragionevole tra questo Stato e l'impresa medesima, onde poter considerare quest'ultima ivi assoggettabile a tassazione, in quanto «partecipante alla vita economica» del Paese¹³⁷.

Differentemente dalle altre categorie, il Modello non offre una definizione specifica di reddito d'impresa¹³⁸, dovendosi pertanto far riferimento alle qualificazioni interne ai singoli Stati contraenti, i quali, il più delle volte, ricomprendono elementi reddituali che sono oggetto di una specifica disciplina proprio nelle varie regole distributive contenute negli articoli successivi (ad es. dividendi, interessi, *royalties* ecc.)

Proprio il collegamento obbligato tra la nozione di utile d'impresa e le specifiche componenti di reddito, positive o negative, disciplinate nei separati capitoli del Modello OCSE, ha fatto sorgere la problematica relativa alla disciplina in concreto applicabile laddove le seconde siano realizzate proprio nell'ambito di un'attività d'impresa.

Occorre preliminarmente osservare che l'impostazione generale seguita dai diversi sistemi fiscali interni¹³⁹ e dai modelli convenzionali per dirimere situazioni come quella sopra descritta, può essere duplice¹⁴⁰.

In primo luogo, è possibile muovere da un approccio «sintetico» o «globale», in virtù del quale, attribuendo rilevanza preminente al fattore unificante del reddito d'impresa, vengono in essa attratti tutti gli elementi, singolarmente intesi, relativi all'attività commerciale ed economica da questa svolta.

¹³⁷ Su tali aspetti vd. il Commentario OCSE, art. 7, par. 11 nonché TUNDO F., *I redditi d'impresa nel modello di convenzione OCSE (art. 7)*, in UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale, op. cit.*, p. 265, il quale ritiene che in assenza della stabile organizzazione non sussistono condizioni «sufficienti a giustificare l'esercizio dello *ius impositionis* dell'altro Stato».

¹³⁸ La mancanza di una nozione autonoma offerta dal Modello rappresenta una scelta da parte dei formulatori della Convenzione-tipo, così come evidenziato dallo stesso Commentario al Modello OCSE 2017, art. 7, par. 4, p.to 71, p C (7) – 28, laddove si ritiene che alla stessa debba essere attribuito un significato ampio (cd. *broad meaning*).

¹³⁹ Per un'analisi dei criteri di localizzazione con riferimento ai soggetti IRES nell'ambito dell'ordinamento italiano vd. GRANDINETTI M., *La tassazione transnazionale delle imprese e dei gruppi d'impresa*, in SACCHETTO C., *Principi di diritto europeo e internazionale, op. cit.*, p. 184 ss.

¹⁴⁰ Su tali aspetti cfr. GARBARINO C., *op. cit.*, p. 188.

In secondo luogo, può preferirsi un'impostazione «analitica», secondo la quale sono applicati «autonomi criteri di localizzazione e trattamento delle varie categorie di reddito»¹⁴¹.

Il Modello OCSE ha optato, quantomeno in prima battuta, per questa seconda via.

Ed invero, l'art. 7, par. 4, offre un parametro interpretativo generale in virtù del quale, qualora i redditi d'impresa includano componenti che sono oggetto di una trattazione separata all'interno delle varie previsioni della convenzione, queste ultime prevarranno sulla disciplina contenuta nei paragrafi precedenti.

Si tratta del cd. «metodo del trattamento separato»¹⁴², attraverso cui la regolamentazione di ogni singola categoria reddituale, ad esempio i dividendi o gli interessi, rimarrà esclusa dall'ambito di operatività del criterio di localizzazione generale previsto per gli utili d'impresa.

Esistono, in ogni caso, casi particolari previsti dallo stesso Modello, in cui le stesse norme convenzionali riferite alle singole tipologie di reddito derogano al metodo suesposto, dichiarando espressamente la riconducibilità di talune fattispecie nell'alveo della disciplina degli utili d'impresa al sussistere di determinate condizioni¹⁴³.

In tale ottica, il valore unificante del reddito d'impresa torna ad assumere efficacia attrattiva nei soli limiti in cui assuma «portata modificativa rispetto al trattamento isolato»¹⁴⁴.

Un'altra categoria contemplata dal Modello è quella relativa ai redditi immobiliari, disciplinata dall'art. 6.

Per tali redditi la disposizione contempla quale criterio di imposizione quello del *locus rei sitae*¹⁴⁵, stabilendo che i proventi percepiti dai residenti di uno Stato da beni immobili, siti nell'altro Stato contraente sono imponibili in quest'ultimo (par. 1).

¹⁴¹ *Ibidem*.

¹⁴² Per approfondimenti su tale metodo cfr. NAVARRINI F., *Il trattamento delle singole categorie reddituali nel Modello OCSE*, in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale, Istituzioni*, op. cit., p. 428.

¹⁴³ Si tratta, in particolare, delle disposizioni previste dagli artt. 6, par. 4, 10, par. 4, 11, par. 4, 12 par. 3, 17 par. 1 e 2, e 21, par. 2.

¹⁴⁴ Si tratta della teoria definita della «forza di attrazione modificativa» del reddito d'impresa. Per approfondimenti cfr. GARBARINO C., op. cit., p. 189.

¹⁴⁵ Il Commentario all'art. 6, p.to 1, chiarisce che l'opzione per tale criterio di collegamento si spiega in virtù del fatto che sussiste sempre una stressa connessione economica tra tale tipologia di redditi e lo Stato della fonte.

Il successivo paragrafo delinea l'ambito oggettivo di applicazione della norma, definendo la nozione di bene immobile in base al rinvio alla legislazione interna¹⁴⁶ dello Stato in cui è situato, includendovi in ogni caso talune ipotesi quali gli accessori di imprese agricole o forestali, ovvero l'usufrutto di beni immobili, nonché i diritti per lo sfruttamento o la concessione di giacimenti minerari, sorgenti o risorse naturali ed escludendo espressamente le navi e gli aeromobili (par. 2).

Il criterio del *locus rei sitae* si applica, infine, anche alle altre ipotesi di utilizzo diretto, locazione o altro uso dei suddetti beni immobili (par. 3).

Infine, l'art. 6, par. 4, contiene una di quelle ipotesi speciali summenzionate in cui è lo stesso Modello a risolvere un possibile conflitto tra singole norme di delimitazione e la forza attrattiva del reddito d'impresa, stabilendo che, ove i beni immobili siano utilizzati per l'esercizio di un'attività commerciale, debba prevalere la disciplina *ad hoc* prevista per questi ultimi.

Altra importante macro-categoria di fattispecie considerata ai fini convenzionali dal Modello è quella relativa ai redditi da prestazioni personali, sia di lavoro autonomo che dipendente¹⁴⁷.

Quanto alla prima tipologia, la disciplina era contenuta, fino al 2000, nell'art. 14 della convenzione-tipo proposta dall'OCSE ed offriva un duplice criterio di risoluzione dei possibili conflitti tra potestà impositive.

In primo luogo, si stabiliva che i redditi prodotti da un'attività professionale svolta in modo indipendente fossero imponibili soltanto nello Stato di residenza del percettore.

In via alternativa, qualora il lavoratore svolgesse tale attività per il tramite di una sede fissa all'interno dell'altro Stato contraente, si ammetteva una forma di potestà impositiva concorrente tra quest'ultimo ed il Paese di residenza del soggetto.

Come sopra accennato, tuttavia, la norma è stata abrogata a seguito dell'approvazione, a partire dal 29 aprile 2000, del nuovo Modello di convenzione, su proposta di un rapporto adottato dal Comitato Affari Fiscali nel gennaio 2000.

L'espunzione dipese dalla ritenuta inesistenza di significative differenze tra i concetti di stabile organizzazione di cui all'art. 7 e di sede fissa previsto dal previgente art. 14,

¹⁴⁶ Secondo PISTONE P., *op. cit.*, p. 235 l'utilizzo di questa tecnica «consente di limitare i problemi di interpretazione, in quanto per tutte le ipotesi espressamente indicate, sarà soltanto necessario verificare la possibilità di ricondurre una fattispecie concreta all'interno della specifica categoria oggetto di menzione nell'art. 6».

¹⁴⁷ Per approfondimenti vd. GARBARINO C., *Diritto convenzionale tributario*, *op. cit.*, p. 225 ss.

nonché tra le modalità di determinazione dei redditi considerati nelle due categorie prese a riferimento.

Per effetto di tale soppressione, ad oggi i redditi ritraibili da prestazioni di servizi a carattere professionale o indipendente sono attratti nella disciplina degli utili d'impresa di cui all'art. 7 del Modello¹⁴⁸.

Ad ogni modo, molte delle convenzioni bilaterali antecedenti alla modifica normativa continuano a far riferimento ai criteri di localizzazione dettati dall'art. 14 nella sua versione risalente al Modello del 1998, nonché alla nozione di «libera professione» contemplata a titolo esemplificativo nel par. 2¹⁴⁹.

Quanto alla seconda tipologia, si tratta di una categoria particolarmente ampia, nella quale è possibile far rientrare sia i redditi da lavoro subordinato in senso stretto, sicuramente oggetto di maggiore attenzione ai fini convenzionali, disciplinati dall'art. 15, sia le varie forme di retribuzione percepite da un soggetto, quali i gettoni di presenza per i membri del consiglio di amministrazione di una società (art. 16), le remunerazioni per artisti e sportivi (art. 17), le pensioni (art. 18), i compensi da funzioni pubbliche (art. 19) nonché le somme ricevute da studenti o apprendisti per il loro mantenimento durante il periodo di formazione professionale (art. 20).

Per ragioni di priorità espositiva è opportuno rivolgere la nostra indagine nei confronti della regola generale contenuta nell'art. 15, cui peraltro le diverse disposizioni convenzionali che seguono rinviano di frequente.

Si tratta di una norma complessa, che introduce dei criteri di collegamento particolarmente dettagliati e dei concetti giuridici forieri di dubbi interpretativi¹⁵⁰, cui lo stesso Commentario tenta di offrire una soluzione.

Il principio generale esposto nella prima parte del par. 1 è quello per cui i salari, gli stipendi ed altre simili remunerazioni percepiti da un residente di uno Stato contraente quale corrispettivo di un'attività di lavoro dipendente sono tassabili esclusivamente all'interno di detto Stato.

¹⁴⁸ Peraltro, a seguito dell'abrogazione si è resa necessaria la modifica dello stesso art. 3, par. 1, *lett. h*) del Modello, includendo integrando la definizione di «attività d'impresa» con quella di «servizi professionali e altre attività a carattere indipendente».

¹⁴⁹ Tra queste il par. 2 dell'art. 14 del Modello comprendeva le attività di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo, nonché quelle svolte dai medici, avvocati, ingegneri, architetti, dentisti e contabili.

¹⁵⁰ Per un'analisi esaustiva di tali questioni, tra cui quelle relative all'*an* ed al *quantum* della prestazione lavorativa occorrente per rientrare nel campo applicativo del criterio impositivo di cui par. 1, o quelle relative ai redditi erogati in prossimità della cessazione del rapporto di lavoro cfr. TARIGO P., *op. cit.*, p. 185 ss.

A tale previsione fa da contraltare la seconda parte della disposizione, che ammette un criterio di collegamento alternativo, stavolta di natura concorrente tra lo Stato di residenza e quello della fonte, che trova applicazione ogniqualvolta sia dimostrato che l'attività lavorativa venga svolta all'interno di quest'ultimo Stato.

Il successivo par. 2 contiene una regola sussidiaria, che accorda la potestà impositiva allo Stato di residenza, indipendentemente dal fatto che l'attività lavorativa sia svolta anche nell'altro Stato, qualora si verificano contestualmente tre condizioni giuridiche.

La prima condizione attiene alla necessità che il lavoratore soggiorni in detto altro Stato per un periodo di tempo non superiore a 183 giorni complessivi nell'arco di dodici mesi, che inizino o terminino nell'anno fiscale di riferimento (par. 2, lett. a).

La seconda condizione richiede che le retribuzioni siano pagate da o per conto di un datore di lavoro non residente dell'altro Stato (par. 2, lett. b).

Tale requisito, in particolare, presta il fianco a condotte abusive denominate di *hiring-out of labour*, ovvero di reclutamento, da parte di imprenditori residenti dello Stato della fonte, di lavoratori dipendenti attraverso l'intermediazione di un soggetto terzo ivi non residente, al fine di godere del beneficio del criterio impositivo esclusivo nello Stato di residenza del lavoratore stesso.

Proprio per far fronte a tali pratiche, il Commentario al Modello nella versione del 2017¹⁵¹ ha previsto una limitazione all'operatività della clausola contenuta nell'art. 15, par. 2, ogniqualvolta il percipiente del reddito prenda alcuni servizi, durante la propria attività, in favore di una persona diversa dal datore di lavoro, sotto la supervisione, direzione o controllo del primo e tali servizi rientrano nell'ambito delle attività commerciali svolta da questi.

La terza condizione, infine, riguarda la circostanza per cui la remunerazione non sia a carico di una stabile organizzazione del datore di lavoro nell'altro Stato (par. 2, lett. c).

¹⁵¹ Cfr. Commentario al Modello OCSE 2017, art. 15, p.to 8.3, p. C (15) – 13. L'inserimento di tale previsione nelle Convenzioni contro la doppia imposizione ha formato, inoltre, oggetto di una raccomandazione rivolta agli Stati contraenti dal Rapporto Finale del progetto BEPS del 2015, par. 31, in relazione all'*Action 6* diretta a contrastare le forme di utilizzo distorto dei trattati bilaterali.

3. L'interpretazione delle Convenzioni internazionali in materia tributaria. Il valore giuridico del Modello OCSE e del relativo Commentario.

Nel precedente capitolo si è affrontato il tema dell'interpretazione dei trattati internazionali in generale, rinvenendo nelle regole dettate dalla Convenzione di Vienna del 1969 i criteri esegetici applicabili per la determinazione del significato dei termini ivi contenuti.

A questo punto della nostra analisi occorre esaminare, con specifico riferimento alle Convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, gli ulteriori strumenti interpretativi offerti dal Modello OCSE, mettendo in luce le varie tematiche sorte sul punto e soffermandosi in particolare sulla dibattuta questione circa il ruolo da attribuire a quest'ultimo e, soprattutto, al Commentario che lo accompagna.

Giova partire preliminarmente dal dato normativo, costituito dall'unica disposizione offerta dal Modello in tema di interpretazione dei trattati in materia di doppia imposizione, vale a dire l'art. 3, par. 2.

Nella sua ultima versione del 2017, la disposizione recita «ai fini dell'applicazione della convenzione in qualsiasi momento da uno Stato contraente, le espressioni ivi non definite hanno, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione o le competenti autorità non concordino per un differente significato ai sensi delle previsioni di cui all'art. 25¹⁵², il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la Convenzione si applica, prevalendo ogni significato attribuito dalle leggi fiscali applicabili di detto Stato sul significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato».

Si tratta di una norma dal contenuto complesso, la cui attuale formulazione ha fortemente risentito delle modifiche apportate all'articolo a partire dal 1963¹⁵³.

Tale previsione viene solitamente definita *general renvoi clause* in quanto con essa il Modello adotta la tecnica giuridica, propria della materia internazionale, secondo la quale si ammette un rimando alla legislazione interna dei singoli ordinamenti ogniqualvolta,

¹⁵² Il riferimento alle disposizioni in materia di procedura amichevole rappresenta l'elemento differenziale del nuovo art. 3, par. 2 rispetto alla precedente versione contenuta nel Modello OCSE del 2014. Con tale modifica si è voluto escludere ogni dubbio circa l'inoperatività del rinvio anche nei casi di accordo tra i Paesi contraenti successivi al trattato. In tal senso vd. TARIGO P. *op. cit.*, p. 26.

¹⁵³ Per un'analisi esauriente dell'evoluzione storica della disposizione cfr. MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali*, *op. cit.*, p. 664.

per l'interpretazione di un termine del trattato, non sia offerto un significato specifico all'interno della convenzione medesima.

La norma assolve dunque una funzione strumentale e di chiusura rispetto al par. 1 del medesimo articolo, il quale, al contrario, tenta di riservare una interpretazione autentica ad una serie di concetti che maggiormente ricorrono nelle disposizioni del trattato¹⁵⁴.

In tale ottica, da una lettura in negativo della norma in commento emerge che il collegamento al diritto interno può essere ammesso solo qualora i termini da chiarire non siano già espressamente definiti all'interno della Convenzione, ovvero non risultino dal contesto della stessa o da un successivo accordo.

Secondo il Commentario al Modello OCSE, tale disposizione permette di realizzare un equilibrato riparto tra le esigenze di certezza e stabilità del diritto convenzionale, il quale non verrebbe in tal modo reso inefficace da eventuali successive modifiche interne a taluni concetti non contemplati, e quelle di un'applicazione «pratica e conveniente in ogni tempo» dello stesso, evitando concetti superati¹⁵⁵.

Il metodo del rinvio al diritto interno, così come descritto dall'art. 3, par. 2 del Modello, ed in particolare la sua estensione, è stato oggetto di ampi dibattiti in dottrina sotto diversi profili.

In primo luogo, si è osservato come il contemporaneo richiamo della norma alla legislazione interna, intesa pertanto in senso ampio, dello Stato contraente, con la espressa prevalenza del significato offerto da una legge tributaria rispetto a quello dato da altre leggi, siano contraddittori l'uno con l'altra¹⁵⁶.

A tale obiezione sembra aver ovviato lo stesso Commentario, par. 13.1, il quale ricostruisce il rapporto tra le due previsioni in base ad un criterio di specialità, nel senso che il collegamento è ammissibile sia nei confronti di una norma tributaria che non, ma in ogni caso, qualora emergano differenti definizioni alla luce di più leggi dello Stato, il significato dato ad un termine con specifico riferimento alle imposte cui si applica la

¹⁵⁴ Sul carattere suppletivo di tale criterio ermeneutico cfr. SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 233, secondo la quale il metodo del rinvio mira «a supplire alle omissioni delle parti contraenti nella definizione di tutti i termini convenzionali, e non invece come criterio generale di definizione dei termini convenzionali».

¹⁵⁵ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 3, p.to 13, p. C (3) - 12

¹⁵⁶ Si noti il rilievo di MELIS G., *op. ult. cit.*, p. 666 il quale ritiene che «delle due l'una. O possono rilevare anche *altre leggi*, e allora il rinvio alla 'legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la Convenzione si applica' è mal formulato. Oppure tali 'altre leggi' non rilevano, e allora l'affermazione dell'ultima parte dell'art. 3, par. 2, è inutile e fuorviante.

convenzione deve prevalere rispetto ad ogni altro, ivi incluso quello offerto da altre leggi tributarie.

In secondo luogo, il metodo del rinvio ha sollevato l'ulteriore questione se il diritto interno cui si fa menzione nell'art. 3, par. 2, ai fini dell'applicazione del trattato, sia da intendere come quello dello Stato della fonte ovvero dello Stato di residenza.

Secondo un primo orientamento dottrinale, spetterebbe solamente allo Stato in cui il reddito è prodotto il compito di verificare se sussista o meno, in virtù di una determinata fattispecie, il potere di tassare quel provento, qualificando giuridicamente un termine in base alla propria legislazione nazionale ed applicando quest'ultima al caso concreto¹⁵⁷.

Si tratta di una lettura che privilegia l'unicità degli strumenti di risoluzione dei problemi esegetici al fine di evitare possibili conflitti di qualificazione e, di conseguenza, escludere a monte l'insorgenza di casi di doppia o nulla imposizione¹⁵⁸, posto che allo Stato della residenza non residuerebbe altro compito che verificare la conformità a convenzione dell'operato dell'altro Stato e, in caso di esito positivo, accordare la relativa esenzione o il corrispondente credito d'imposta per il reddito ivi tassato.

Secondo un diverso orientamento, al fine di individuare l'ordinamento giuridico cui la convenzione rinvia, bisognerebbe stabilire, caso per caso, quale sia lo Stato che si troverà ad applicare la stessa.

In tale prospettiva, non sarebbe possibile accordare una preferenza ad una legislazione piuttosto che ad un'altra, posto che un diritto convenzionale ispirato a canoni di buona fede deve consentire «condizioni di reciprocità e parità di condizioni fra gli Stati in tema di interpretazione»¹⁵⁹.

Tale soluzione sembra essere preferibile anche alla luce delle recenti modifiche apportate al par. 2 in commento dalla versione 2017 del Modello.

Ed invero, se l'esigenza sottesa alla valorizzazione di un canone di interpretazione unico come quello prospettato dalla prima tesi consiste nello scongiurare casi di doppia imposizione o, più frequentemente, di doppia non imposizione, lo stesso obiettivo potrebbe essere ugualmente soddisfatto attraverso un rimedio, sia pur attivabile *ex post*,

¹⁵⁷ La tesi cd. della *lex fori* è stata sostenuta, fra tutti, da AVERY JONES J.F., *op. cit.*, p. 1664 ss. e MIRAULO A., *op. cit.*, p. 178.

¹⁵⁸ Così MELIS G., *op. cit.*, p. 677 il quale parla di «competenza qualificatrice esclusiva (o unica)».

¹⁵⁹ Così SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 234. Secondo quest'ultima, questa soluzione ermeneutica risulta la più semplice, nonostante rechi quale corollario «non auspicabile» ma allo stesso tempo «inevitabile» la possibile insorgenza di controversie interpretative fra gli Stati.

quale la procedura amichevole ex art. 25 del Modello, cui lo stesso art. 3, par. 2 ad oggi fa espresso rinvio.

Può ritenersi, pertanto, che attraverso l'inclusione di tale previsione all'interno della clausola di rinvio, il Modello e, quindi, gli Stati che stipolino una convenzione sulla base di questo, abbiano implicitamente riconosciuto i rischi in termini di doppia imposta o di elusione¹⁶⁰ connessi all'abbandono di un canone interpretativo unico, rimettendo tuttavia ad uno specifico accordo il compito di farvi fronte.

Secondo una chiave di lettura mediana, infine, potrebbe accordarsi una eguale competenza ad entrambi gli Stati contraenti per la definizione in via unilaterale di una questione interpretativa sorta su di un termine del trattato purché, valorizzando il concetto di «contesto» richiamato dalla norma stessa, la soluzione offerta «non conduca ad un esito contrastante con la funzione della Convenzione medesima e, dunque, ad una doppia imposizione»¹⁶¹.

Un secondo ordine di problemi interpretativi sollevati dalla clausola generale contenuta nell'art. 3, par. 2 del Modello ha riguardato l'alternativa tra una forma di rinvio statica o evolutiva alla legislazione interna di uno degli Stati contraenti.

La scelta per l'una o l'altra opzione dipende essenzialmente dalla preferenza riconosciuta ai diversi vantaggi che rispettivamente esse portano con sé.

Nel caso della chiave di lettura statica, si predilige un'esigenza di certezza del diritto convenzionale, precludendo agli Stati di apportare arbitrariamente modifiche al testo oggetto di specifica negoziazione ed approvazione.

Qualora si propenda per una chiave di lettura dinamica risulterebbe, invece, favorito l'aspetto pragmatico ed operativo della convenzione, la quale, in mancanza di modificabilità nel tempo, non risulterebbe più attuale e quindi, inutile rispetto ai fini originari¹⁶².

Il Modello OCSE ed il relativo Commentario, par. 11, non sembrano ammettere dubbi circa la preferibilità della concezione evolutiva (cd. *ambulatory meaning*) rispetto a

¹⁶⁰ Si noti come gli stessi sostenitori della tesi del possibile rinvio ad entrambi gli Stati contraenti hanno sempre paventato l'inevitabile conseguenza, in termini di doppia o mancata imposizione, che la stessa teoria reca con sé. Cfr., in tal senso, VOGEL K., *Interpretation of Double Taxation Treaties. In particular the Problem of "Qualification"*, *op. cit.*, p. 181.

¹⁶¹ In tal senso CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 141, il quale ritiene che «mediante l'art. 3, comma 2, il Modello OCSE (non) abbia inteso introdurre una vera e propria 'norma di rottura', capace cioè di porre nel nulla l'efficacia della Convenzione a fronte di definizioni interne contrastanti».

¹⁶² Per un'analisi esaustiva delle diverse posizioni dottrinali a favore dell'una o dell'altra tesi cfr. MELIS G., *op. cit.*, p. 645.

quella statica, costituendo gli incisi «in qualsiasi momento» ed «in quel momento», contenuti nell'art. 3, par. 2, il segno di una espressa scelta effettuata in tal senso dallo stesso Comitato Fiscale, poi confluita nella versione modificata a partire dal 1995.

Si noti come, pur dovendosi condividere fuori di dubbio la prevalenza dell'interpretazione dinamica, stante «l'elevata volatilità della legislazione tributaria»¹⁶³ ed il rischio di adattare le relazioni internazionali alle sopravvenienze normative che interessino uno degli ordinamenti considerati, l'opzione verso quest'ultima soluzione esegetica non può che incontrare gli stessi limiti generali suesposti, costituiti dalla mancanza di contrasto con gli obiettivi generali della convenzione, in tema di operatività del metodo del rinvio¹⁶⁴.

Esaminata nei termini fin qui esposti la funzione e la portata del criterio d'interpretazione fornito dall'art. 3, par. 2 del Modello, occorre a questo punto soffermarsi sul valore, sempre ai fini esegetici, che le norme del Modello OCSE e del relativo Commentario rivestono nella prassi convenzionale internazionale.

Il particolare, il problema che si pone attiene, in primo luogo, al riconoscimento di un'efficacia giuridica delle specifiche definizioni contenute nel Commentario e, in secondo luogo, ove ciò sia ritenuto ammissibile, quale sia la corretta collocazione di tale strumento interpretativo nell'ambito dei criteri ammessi dalla Convenzione di Vienna del 1969.

Occorre preliminarmente osservare che l'utilizzo del Modello OCSE, così come interpretato dal suo Commentario, per la conclusione di accordi bilaterali in materia di doppia imposizione, sia oggetto di una mera raccomandazione da parte della stessa Organizzazione, rivolta agli Stati membri, in quanto tale non avente la natura di norma vincolante per questi ultimi¹⁶⁵.

¹⁶³ Così MELIS G., *op. cit.*, p. 646.

¹⁶⁴ Cfr. in tal senso GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, p. 535, il quale sostiene che «Se, per esempio, uno Stato muta radicalmente qualificazione interna di un certo reddito (interessi «recharacterize» come dividendi) e questo mutamento altera l'operare dei criteri di localizzazione stabiliti dallo strumento convenzionale, l'adozione dell'*ambulatory interpretation* può risolversi in un inadempimento delle obbligazioni originariamente assunte o in una illegittima modificazione della Convenzione» la quale « (...) non crea alcun problema nella misura in cui l'altra concordi con tale interpretazione. Se però si creano problemi e conflitti in seguito all'adozione della *ambulatory interpretation*, essa non può operare».

¹⁶⁵ Tra le molte disposizioni contenute all'interno del Modello o dei suoi allegati, il par. 3 dell'Introduzione, secondo cui gli Stati membri «*should conform to this Model Convention as interpreted by Commentary thereon*», ovvero, nello stesso senso, il par. 1 della OECD (2019) «Appendix. Recommendation of the OECD Council Concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital», in *Model Tax*

Ad ogni modo, lo stesso assume nella prassi internazionale un'importanza dirimente, essendo consultato dagli Stati durante la negoziazione dei loro trattati, anche con Paesi terzi, dalle amministrazioni finanziarie nazionali per l'applicazione degli stessi e per la risoluzione di casi pratici, dagli organi giurisdizionali per la decisione di controversie interne ed infine dai singoli contribuenti per la pianificazione fiscale delle proprie attività economiche a livello transnazionale¹⁶⁶.

Attesa la crescente influenza esercitata dal Commentario a livello interpretativo, grazie all'illustrazione di casi concreti ed alla definizione di singoli concetti espressi dal Modello, l'orientamento prevalente in dottrina ritiene che ad esso debba essere riconosciuto valore di criterio interpretativo generale, del pari ed entro i limiti applicativi di quelli contemplati dalla Convenzione di Vienna del 1969¹⁶⁷.

In tale ottica, il dibattito in dottrina si è incentrato sul corretto inquadramento di questo criterio rispetto alle singole categorie di metodi, primari o complementari, la cui disamina è stata effettuata nel capitolo precedente.

Secondo un primo orientamento, il Commentario farebbe parte dei mezzi d'interpretazione primari, ora rientrante tra quelli relativi al «contesto», di cui all'art. 31, par. 2 lett. b) della Convenzione di Vienna¹⁶⁸, ora tra quelli che richiamano ogni «accordo ulteriore intervenuto tra le parti» di cui all'art. 31, par. 3 lett. a)¹⁶⁹, ora tra quelli che attribuiscono un «significato speciale» alle disposizioni del trattato di cui all'art. 31, par. 4¹⁷⁰.

Convention on Income and Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris (di seguito «Appendice»), adottata dal Consiglio dell'OCSE il 23 ottobre 1997.

¹⁶⁶ Sulla sempre maggiore importanza assunta dal Commentario vd. par. 29 delle Introduzioni al Modello OCSE. Sui diversi livelli rispetto ai quali opera l'attività interpretativa in base al Commentario OCSE vd. VOGEL K., *The Influence of the OECD Commentaries on treaty interpretation*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n. 12/2000, p. 612 ss.

¹⁶⁷ Così MELIS G., *op. cit.*, p. 627. Si noti come parte della dottrina, pur ammettendo la sua funzione trainante, ritenga che l'interpretazione fornita dal Modello e dal suo Commentario non possa rientrare nel campo di applicazione dei criteri della Convenzione di Vienna, acquisendo valore di metodo esegetico formale, potendo ad essa attribuirsi, invece, valore di norma consuetudinaria speciale, sorta dalla reiterazione di un determinato comportamento degli Stati contraenti nel tempo, idonea a derogare quei criteri medesimi. In questo senso SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 230-231.

¹⁶⁸ Cfr. VOGEL K. – PROKISCH R.G., *General Report* al Convegno IFA di Firenze, in *Cahiers de droit fiscal international*, 1993, LXXVIIIa, p. 64 ss.

¹⁶⁹ Così ad esempio AVERY JONES J.F., *op. ult. cit.*, p. 1676 ss.

¹⁷⁰ Tra tutti, AULT H.J., *The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties*, in *Intertax*, 1994, p. 146.

Un secondo orientamento¹⁷¹ ritiene, al contrario, che il Commentario rientrerebbe tra i mezzi secondari d'interpretazione di cui all'art. 32. Tale ultima soluzione garantirebbe la sua invocabilità dai Paesi non membri dell'OCSE, atteso che la stessa Introduzione al Modello OCSE, par. 14, ne riconosce la crescente attenzione anche nei confronti di questi ultimi.

4. I metodi convenzionali per evitare la doppia imposizione giuridica internazionale.

Si è già avuto modo di rilevare che la finalità tipica delle Convenzioni internazionali in materia fiscale è rappresentata dall'eliminazione dei possibili effetti distorsivi creati da situazioni di duplicazione d'imposta.

Tali obiettivi sono perseguibili, in prima battuta, attraverso l'utilizzazione delle norme sostanziali, definite di «delimitazione», analizzate in precedenza, che consentono l'attribuzione della potestà impositiva in via esclusiva all'uno o all'altro Stato contraente, ovvero delle limitazioni in termini quantitativi alla stessa.

In questi casi, il rischio di una doppia imposizione viene escluso a monte, trattandosi di fattispecie per le quali lo stesso trattato risolve il problema ingenerato dal conflitto tra criteri di collegamento, circoscrivendo l'area di intervento degli Stati in modo da evitare uno scontro tra le rispettive pretese fiscali.

Pur tuttavia, come si è detto, il Modello OCSE contempla categorie reddituali per le quali non è prevista alcun limite all'imposizione nei confronti di alcuno dei Paesi firmatari.

Per queste ultime fattispecie si realizza un'ipotesi di legittima «doppia imposizione provvisoria»¹⁷², la quale richiederà, per la sua eliminazione, l'intervento successivo di regole specifiche, contenute nell'art. 23 A e 23 B del Modello.

Tali norme contengono due metodi, ugualmente validi sul piano giuridico e, dunque, alternativi¹⁷³, sia pur differenti dal punto di vista del meccanismo applicativo, offerti agli Stati per risolvere problemi di duplicazione d'imposta nei casi in cui la tassazione di un determinato reddito o patrimonio non sia stata equamente distribuita fra essi.

¹⁷¹ In particolare, MELIS. G., *op. cit.*, p. 629.

¹⁷² L'espressione è utilizzata da SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 189 per distinguerla dai casi di «doppia imposizione illegittima» che si verificano a seguito della violazione, da parte degli Stati contraenti, delle clausole convenzionali.

¹⁷³ La stessa valenza giuridica dei due criteri è sottolineata proprio dal fatto che il Modello attribuisce alle norme che li contemplano la stessa numerazione. Così CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 409.

Si tratta del metodo dell'esenzione e del credito d'imposta, entrambi confluiti nel Modello di convenzione OCSE grazie all'eredità delle misure contemplate dai singoli ordinamenti nazionali per far fronte, in via unilaterale, alla doppia imposizione internazionale, costituendo il frutto di un compromesso tra le diverse esperienze giuridiche e tra le esigenze proprie di Paesi importatori o esportatori di servizi e capitali¹⁷⁴.

Attesa l'alternatività tra le due soluzioni offerte dal Modello OCSE, gli Stati contraenti sono liberi di includere l'una o l'altra all'interno della propria convenzione, costituendo, in ogni caso, una scelta necessitata vista l'esigenza di eliminare la doppia imposizione nei casi residuali di potestà impositiva concorrente, onde evitare di vanificare l'essenza e la funzione stessa del trattato¹⁷⁵.

In via di prima approssimazione, i metodi in commento si differenziano, dal punto di vista applicativo, in relazione all'elemento nei cui confronti sono destinati ad operare.

Nel caso dell'esenzione, l'oggetto del criterio è rappresentato dalla singola fattispecie reddituale o dal patrimonio, la quale non viene considerata dallo Stato contraente ai fini del calcolo della base imponibile, se non nei limiti in cui, come visto in precedenza, essa assume rilevanza ai fini della determinazione dell'aliquota progressiva.

Nel sistema di accreditamento, invece, il metodo opera direttamente sull'imposta applicabile dallo Stato contraente, gravando su quest'ultimo un obbligo di sgravio successivo corrispondente alla quota d'imposta già applicata dall'altro Stato.

Prima di passare all'esame in concreto delle disposizioni contenute nell'art. 23, A e B, occorre preliminarmente osservare che entrambe le misure ivi contemplate, presupponendo un meccanismo bilaterale caratterizzato dall'insorgenza, per lo Stato di residenza, di un obbligo di accreditamento o esenzione e, per l'altro Stato, di un diritto ad assoggettare ad imposizione determinate categorie di reddito altrimenti escluse dalla propria giurisdizione, costituiscono un bilanciamento rispetto a tutte quelle tipologie di reddito per le quali la convenzione ammette, al contrario, un regime di favore per lo Stato

¹⁷⁴ Per un'indagine storica dell'elaborazione dei due metodi convenzionali vd. AVERY JONES A.F., *Avoiding double taxation: credit versus exemption – The origins*, in *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, n. 2/2012, p. 67 ss.

¹⁷⁵ L'applicazione generalizzata da parte degli Stati nell'ambito delle proprie Convenzioni bilaterali di uno dei metodi descritti dall'art. 23 ha fatto propendere parte della dottrina per il riconoscimento a tali regole del valore di norme consuetudinarie del diritto tributario internazionale. Vd. SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 168.

di residenza, in ossequio al principio dell'utile mondiale, ed una contestuale rinuncia al prelievo da parte dello Stato della fonte¹⁷⁶.

Con particolare riguardo al metodo disciplinato dall'art. 23 A, par. 1, esso consiste nel dovere di esenzione, da parte dello Stato di cui è residente il soggetto che abbia realizzato un reddito o che sia titolare di un patrimonio, di tali forme di ricchezza ogni volta in cui le stesse siano tassate, nel rispetto delle previsioni della convenzione, dall'altro Stato contraente.

Si tratta della cd. esenzione «piena», posto che nella sua formulazione classica così come descritta, l'elemento reddituale non assume alcuna rilevanza all'interno dello Stato di residenza, il quale rinuncia *in toto* a sottoporlo a tassazione.

A seguito delle modifiche apportate dalla versione 2017 del Modello, la norma in commento contiene ad oggi l'inciso secondo cui non rientra nell'ambito di operatività di tale metodo, e quindi non dà luogo ad alcun obbligo di esenzione, il caso in cui la contestuale imposizione da parte dell'altro Stato contraente derivi non già da un'ipotesi di legittima forma di imposizione concorrente, quanto dalla contemporanea considerazione, da parte di detto Stato, che quel reddito o quel patrimonio siano stati realizzati da un soggetto ivi residente¹⁷⁷.

Tale regola non fa che confermare ancora una volta la distinzione, già rimarcata nel precedente capitolo, tra convergenza di criteri di collegamento, che determina la doppia imposizione, e conflitti di qualificazioni giuridiche a livello interno, che può, invece, ingenerare casi di doppia residenza¹⁷⁸.

Una possibile variante al metodo d'esenzione ordinario è disciplinata dal par. 3, il quale consente allo Stato, obbligato ad esentare di reddito o il patrimonio, di considerare, in ogni caso, la porzione di questo che sia stata sgravata da imposizione al solo fine di calcolare l'ammontare di imposta sulla restante parte.

In altri termini, nonostante i proventi già tassati nello Stato della fonte non confluiscono nel reddito imponibile interno, gli stessi vengono possono comunque essere

¹⁷⁶ In questi termini cfr. anche TARIGO P., *op. cit.*, p. 208-209.

¹⁷⁷ La medesima previsione è contenuta nell'art. 23B relativamente al metodo del credito d'imposta.

¹⁷⁸ Il caso, ancora una volta, potrebbe essere quello in cui un ordinamento ritiene residente ai fini convenzionali l'ente collettivo mentre un l'altro, optando per il regime di trasparenza, considera sé stesso Stato di residenza in virtù di un criterio di collegamento personale con i singoli membri dell'entità. Lo stesso Commentario al Modello OCSE 2017, art. 23A, p.to 11.1, p. C (23) – 5, ritiene in ogni caso che l'inciso sia servito solo a dissipare ogni dubbio, posto che lo stesso risulta come una logica conseguenza degli stessi criteri adottati dalle disposizioni di cui agli artt. 23A e 23B, deducibile pertanto anche in assenza di una sua espressa indicazione nel testo normativo.

computati al fine di determinare in modo corretto l'aliquota progressiva da applicare sulla restante quota di ricchezza all'interno dello Stato di residenza.

In tale ottica, l'esenzione è definita «con progressività»¹⁷⁹.

Diversamente dal metodo dell'esenzione, l'art. 23B disciplina un altro modo per ovviare ai casi di doppia imposizione provvisoria, consistente nell'obbligo di riconoscimento, gravante sempre sullo Stato di residenza, di un diritto alla detrazione in capo al percettore di un reddito estero corrispondente all'ammontare d'imposta applicata per lo stesso reddito dallo Stato della fonte.

Anche in questo caso, il Commentario distingue tra un meccanismo di accreditamento «pieno», ossia comprendente l'intero ammontare d'imposta dovuto dal soggetto residente all'altro Stato contraente, ed uno «ordinario», per il quale il diritto alla detrazione viene limitato alla sola quota di imposta che sarebbe applicata, per quel reddito, all'interno dello Stato di residenza, ove lo stesso fosse interamente ivi prodotto.

La logica sottesa al metodo del credito ordinario è da rinvenire in ragioni di politica fiscale interna e costituisce il frutto di un principio generale del diritto tributario internazionale, tale per cui ciascuno Stato acconsente ad una limitazione del proprio potere sovrano di assoggettare ad imposta un determinato reddito nei limiti in cui ciò non si risolva in un effetto dannoso per la finanza nazionale¹⁸⁰.

Infine, tra i possibili strumenti adottati dagli Stati per fronteggiare i possibili effetti nefasti del metodo di accreditamento, vale la pena menzionare talune clausole che ricorrono soprattutto nelle Convenzioni bilaterali stipulate con i Paesi in via di sviluppo.

Si tratta delle clausole di cd. *tax sparing credit* e di *matching credit*, definite generalmente come varianti dell'unico metodo cd. del «credito cedolare»¹⁸¹.

Tale strumento risponde all'esigenza di evitare che una politica fiscale dello Stato della fonte, volta ad incentivare gli investimenti e le attività economiche all'interno del proprio territorio attraverso la concessione di aliquote agevolate per i redditi di fonte estera, possa essere vanificata per effetto dell'operare del metodo del credito ordinario di cui all'art.

¹⁷⁹ Così il Commentario al Modello OCSE 2017, art. 23A, p.to 14, *lett. b*), p. C (23) – 9.

¹⁸⁰ Nello stesso senso cfr. VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, *op. cit.*, p. 714 il quale afferma che «gli Stati detraggono, in generale, le imposte estere solo fino all'ammontare dell'imposta che essi stessi riscuoterebbero sui redditi o sui beni patrimoniali in questione come propria imposta interna (*ammontare massimo delle detrazioni*). Se essi non limitassero così la detrazione, un'imposta estera più elevata graverebbe negativamente sul loro gettito fiscale interno, ciò che uno Stato non può accettare».

¹⁸¹ Vd. PISTONE P., *op. cit.*, p. 278.

23B del Modello, in quanto il contribuente sarebbe comunque costretto a pagare la restante quota d'imposta all'interno dello Stato di residenza¹⁸².

Nella variante del *tax sparing credit*, tale obiettivo è conseguito attraverso la fissazione di un ammontare d'imposta a carattere figurativo, predeterminato in base alla quota che lo Stato della fonte avrebbe riscosso in assenza dell'operare del sistema agevolativo, relativamente alla quale lo Stato di residenza è obbligato a concedere il diritto alla detrazione.

La variante del *matching credit*, invece, si fonda sulla presunzione assoluta per cui un reddito sia assoggettato nell'altro Stato ad un'aliquota fissa, preventivamente stabilita nel trattato, indipendentemente dalla circostanza che la stessa sia stata o meno, ovvero in misura inferiore ad essa, riscossa in detto Stato.

È bene evidenziare che, in ogni caso, il Modello OCSE non contempla tali metodi ulteriori, nonostante gli stessi siano frequentemente inseriti in molti dei trattati internazionali contro la doppia imposizione¹⁸³.

¹⁸² Si tratta, invero, di uno dei più frequenti problemi applicativi cui dà luogo il metodo del credito d'imposta che rischia di rendere inefficace tale strumento rispetto al problema della doppia imposizione. Sulla questione della possibile inefficacia dei metodi convenzionali cfr. FRANZÈ R., *op. ult. cit.*, p. 93-94, il quale afferma, peraltro, che si annidano «nei tecnicismi dei diversi metodi utilizzati, numerose insidie che minano il raggiungimento del fine al quale tutti i diversi metodi sono teleologicamente orientati».

¹⁸³ Secondo PISTONE P., *op. ult. cit.*, *ibidem*, la ragione dell'esclusione è probabilmente da rintracciare nella diffidenza mostrata dall'OCSE nei confronti di queste clausole in virtù dei possibili effetti elusivi cui si prestano.

5. La procedura amichevole e l'arbitrato. Un presidio di tutela a favore del contribuente come contraltare alle nuove regole antielusive del diritto tributario convenzionale.

Nel quadro delle disposizioni speciali previste dal Modello OCSE merita una particolare attenzione l'art. 25, il quale contempla un meccanismo di risoluzione di controversie che possano sorgere in seguito alla mancata o errata applicazione del trattato¹⁸⁴.

Si tratta di una norma di carattere prettamente procedurale, nonostante presenti dei risvolti di rilievo anche sotto il profilo sostanziale, essendo destinata, ove osservata, a porre rimedio ai casi di doppia imposizione illegittima, derivanti da un inadempimento degli Stati rispetto agli obblighi convenzionali, ovvero a quelli lasciati irrisolti dalla convenzione medesima.

La procedura amichevole (cd. *Mutual Agreement Procedure*, «MAP») ha costituito, da ultimo, oggetto di particolare attenzione nell'ambito del Progetto BEPS, in particolare dell'*Action 14*, riguardante proprio l'obiettivo di rendere i meccanismi di risoluzione delle controversie più efficaci.

In particolare, il rapporto finale presentato dall'OCSE¹⁸⁵ nell'ottobre del 2015, conteneva una serie di misure (*Minimum Standards*), la cui adozione era raccomandata agli Stati membri, volte a prevenire l'insorgenza di controversie, a rendere più agevole per il contribuente l'accesso a tale strumento, nonché a favorire la risoluzione e l'incremento di accordi amichevoli a seguito dell'instaurazione della procedura.

Le proposte presentate in seno al Progetto BEPS sono confluite, da un lato, nella nuova versione del Modello di convenzione OCSE del 2017, apportando modifiche anche al relativo Commentario, dall'altro nelle disposizioni contenute nell'art. 16 della Convenzione Multilaterale BEPS esaminata in precedenza.

In via di prima approssimazione, la procedura amichevole contemplata dall'art. 25 del Modello OCSE, consiste in uno strumento di risoluzione di vertenze che possano sorgere

¹⁸⁴ Per approfondimenti sul tema vd. ATTARDI C., *La composizione delle controversie fiscali internazionali: procedure amichevoli, procedure arbitrali ed ordinamento nazionale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 15, n. 2/2005, p. 55, PISTONE P., *Arbitration procedures in tax treaty and Community law: a study from an Italian perspective*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. 1, n. 3/2001, p. 613 ss., AVERY JONES J.F., *The mutual agreement procedure*, in *British Tax Review*, vol. 45, n. 1/2001, p. 9 ss.

¹⁸⁵ OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanism More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

a seguito dell'entrata in vigore trattato bilaterale contro la doppia imposizione, finalizzato alla conclusione di un accordo tra le autorità competenti degli Stati contraenti per la gestione della fattispecie considerata.

È possibile distinguere tre diverse tipologie di procedure attivabili, a loro volta differenziate in base alla funzione, ai soggetti legittimati ed agli effetti che una loro positiva conclusione produce.

La prima tipologia è disciplinata dal par. 1 della norma in commento, ed è esperibile dal contribuente per far valere una violazione del trattato, accertata o meramente potenziale, da parte di uno degli Stati firmatari.

Il Commentario descrive la procedura in esame come uno strumento di composizione parallelo rispetto alle varie forme di tutela disciplinate dalla legislazione interna agli Stati, la cui attivazione non preclude in alcun modo il ricorso ai rimedi ordinario, giurisdizionali o amministrativi, ivi contemplati¹⁸⁶.

Il procedimento si articola in due fasi distinte, la prima lasciata all'iniziativa del soggetto destinatario del comportamento non conforme a convenzione, la seconda è invece appannaggio dell'autorità nazionale adita.

Quanto alla prima fase, il presupposto richiesto ai fini dell'attivazione della procedura è rappresentato dall'esistenza di una imposizione, attuale o futura, contraria alle norme del trattato¹⁸⁷.

Il Commentario chiarisce che affinché il requisito richiesto dalla norma sia integrato, non è necessario che l'imposta all'interno dello Stato interessato sia stata applicata in concreto, essendo sufficiente dimostrare la sussistenza di un rischio in tal senso, desumibile anche dall'emanazione di qualsiasi atto, a contenuto legislativo o meramente regolamentare, generale o individuale, la cui diretta conseguenza sia un'imposizione contraria a convenzione nei confronti del ricorrente¹⁸⁸.

La legittimazione attiva per la presentazione della richiesta di instaurazione di una procedura amichevole spetta al contribuente che si ritenga leso dalla condotta tenuta dagli Stati in modo non conforme al trattato.

¹⁸⁶ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 25, p.to 7, p. C (25) – 4.

¹⁸⁷ Generalmente, può trattarsi di un caso di doppia imposizione, giuridica o economica, così come affermato dall'elenco offerto dal Commentario dei casi più emblematici in cui è esperibile la procedura, nel quale è inclusa anche la previsione di cui all'art. 9, par. 2, in materia di prezzi di trasferimento. In ogni caso, come specificato dal par. 13 del Commentario, non deve necessariamente trattarsi di una duplicazione d'imposta, purché si sia realizzato un comportamento in contrasto con la convenzione.

¹⁸⁸ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 25, p.to 14, p. C (25) – 6.

L'art. 25, par. 1, così come modificato dall'ultima versione del Modello 2017, non contiene più alcun riferimento allo Stato di residenza o di cittadinanza quale destinatario dell'istanza, stabilendo che la stessa può essere presentata all'autorità di entrambi gli Stati contraenti¹⁸⁹.

Si tratta di una novità che assume una notevole pregnanza nel quadro delle misure volte a semplificare l'accesso alla procedura amichevole, così come auspicato in ambito BEPS, aumentando le possibilità di risoluzione della controversia e conferendo a tale rimedio caratteri di flessibilità ed immediatezza, in linea con la logica di tutela ad esso sottesa.

Quanto ai requisiti formali dell'istanza, il Modello non contiene alcuna regola al riguardo.

Il Commentario specifica, tuttavia, che le autorità competenti possono introdurre la disciplina che ritengano più appropriata al riguardo. Inoltre, in assenza di una specifica procedura, si ritiene che le doglianze possano essere presentate con le stesse modalità con cui si sollevano questioni in materia fiscale dinanzi alle amministrazioni finanziarie dello Stato interessato¹⁹⁰.

L'unico limite procedurale imposto dall'art. 25, par. 1 è di ordine temporale ed attiene al termine di tre anni dalla notifica della misura fiscale da cui deriva la violazione del trattato¹⁹¹.

La seconda fase della procedura amichevole è disciplinata dal par. 2 della disposizione in commento e si svolge dinanzi all'autorità interpellata dal contribuente.

Quest'ultima può decidere la controversia in via unilaterale, qualora ritenga che la questione sottoposta sia giustificata e che sia possibile risolverla in via autonoma attraverso l'adozione delle misure più idonee, oppure può confrontarsi con la rispondente autorità dell'altro Stato contraente al fine di addivenire ad un accordo amichevole.

In ogni caso, è bene sottolineare che l'orientamento prevalente ritiene che la norma, benché contempli un obbligo di attivazione rispetto all'istanza presentata dal

¹⁸⁹ Il Commentario specifica, al p.to. 17, che la presentazione del ricorso ad un'autorità non preclude di inoltrare la stessa richiesta anche all'autorità dell'altro Stato. In questo caso, tuttavia, il contribuente dovrà informare adeguatamente entrambe le autorità stesse, in modo da garantire un approccio coordinato alla vicenda esposta.

¹⁹⁰ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 25, p.to 16, p. C (25) – 8.

¹⁹¹ Il Commentario chiarisce che tale limite serve a mettere al riparo le amministrazioni da istanze tardive (p.to 20) ma che, in ogni caso, va interpretato in senso favorevole al contribuente (p.to 21).

contribuente, non costituisce altresì la fonte di un'obbligazione rispetto al risultato da raggiungere, vale a dire la definizione del problema ivi prospettato¹⁹².

Tale interpretazione dell'espressione «*shall endeavour*», che semplicemente impone alle amministrazioni coinvolte di «fare del proprio meglio» per risolvere la controversia, ha da sempre costituito il limite più grande, in termini di efficacia e utilità, della procedura amichevole¹⁹³, dando luogo a molteplici proposte di revisione al fine di dotare la previsione di maggior vincolatività¹⁹⁴.

A questi problemi, come si dirà, il Modello OCSE ha tentato di offrire una soluzione già a partire dal 2008, introducendo la procedura arbitrale di cui all'art. 25, par. 5, ma è solo con la recente versione del 2017, con cui si è resa tale procedura obbligatoria, che sembra esser stato mosso un passo decisivo in tale direzione.

Va rilevato come, in ogni caso, un obbligo a carico degli Stati sia imposto dallo stesso par. 2, ultimo periodo, laddove è prescritto che all'accordo amichevole siglato dalle due autorità deve essere data esecuzione, nonostante i limiti del diritto interno.

Si tratta di una previsione volta a garantire l'utilità del rimedio onde lo stesso sia in grado di risolvere in concreto il problema d'imposizione sollevato dal contribuente, al fine di accordare a quest'ultimo una tutela effettiva.

Le due diverse tipologie di procedura attivabili ai sensi dell'art. 25 sono disciplinate rispettivamente dal par. 3, 1° e 2° periodo, della disposizione medesima.

¹⁹² In tal senso cfr., *ex plurimis*, CORDEIRO GUERRA. R., *op. cit.*, p. 417- 418, secondo cui la procedura costituisce per gli Stati un'obbligazione di mezzi e non di risultato in quanto «a questa conclusione sembra doversi pervenire sulla base della considerazione per cui, se il trattato avesse voluto obbligare gli Stati a trovare un accordo, avrebbe dovuto indicare loro i principi in base ai quali trovarlo, mentre sono proprio tali principi che costituiscono oggetto della controversia». Peraltro, la stessa problematica sollevata dall'espressione in commento non è sconosciuta agli stessi redattori del Modello e del Commentario. La soluzione offerta dal Commentario, da un combinato disposto dei p.ti 5.1, 36 e 37, è quella per cui l'impegno degli Stati a risolvere eventuali dispute sorte a seguito della conclusione della convenzione deve ritenersi parte integrante degli stessi obblighi convenzionali, da conseguire secondo buona fede. L'espressione «*shall endeavour*» deve essere quindi interpretata come un obbligo a cercare di definire il problema in modo chiaro ed obiettivo, definendo un obbligo di negoziare ma non anche quello di raggiungere un risultato.

¹⁹³ In tal senso cfr. DOMINICI R., *Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale*, in UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, *op. cit.*, p. 149, 151. Lo stesso autore, pur ammettendo tale limite, riconosce proprio in quest'ultimo le ragioni del *favor* rivolto dagli Stati alla procedura amichevole, posto che la mancanza di raggiungere un risultato non dà luogo «ad alcuna sostanziale rinuncia alla sovranità statale in materia tributaria» essendo la soluzione rimessa «alla libera ed incondizionata volizione degli Stati interessati».

¹⁹⁴ Su tali profili vd. SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 181.

In tali ipotesi, la procedura assolve ad una funzione interpretativa o consultiva, costituendo un esempio di cooperazione tra autorità fiscali nell'ottica del perseguimento degli obiettivi comuni fissati dalla convenzione.

Quanto alla prima funzione è previsto che la procedura sia attivabile dalle stesse autorità competenti degli Stati contraenti al fine di risolvere difficoltà o dubbi sorti in merito all'interpretazione o applicazione della convenzione (par. 3, 1° periodo).

Quanto alla seconda funzione, le stesse autorità possono consultarsi al fine di eliminare casi di doppia imposizione non previsti all'interno delle clausole convenzionali (par. 3, 2° periodo).

Il Commentario chiarisce che lo scopo della norma è quello di promuovere ed assicurare un trattamento coerente di un caso specifico e di definire un'identica soluzione interpretativa e/o applicativa all'interno di entrambi gli Stati contraenti¹⁹⁵.

Come sopra anticipato, l'art. 25 del Modello si conclude con la previsione di un ulteriore strumento volto al raggiungimento di un risultato effettivo in merito alla risoluzione della fattispecie sollevata dal contribuente.

Si tratta della procedura arbitrale, regolata dal par. 5, ed oggetto anch'essa di una particolare attenzione da parte dell'Action 14 del Progetto BEPS, atteso che la sua introduzione nel Modello in una forma obbligatoria era stata auspicata già a partire dall'adozione del rapporto finale summenzionato.

La versione attuale dell'art. 25 si è adeguata alle richieste formulate in ambito BEPS in quanto introduce un meccanismo dotato di una portata maggiormente vincolante rispetto al passato, essendo stato eliminato ogni riferimento alla possibilità, indicata in una nota a piè di pagina nella precedente formulazione della norma, che la legislazione nazionale o delle valutazioni politico-amministrative possano costituire una barriera allo svolgimento dell'arbitrato.

Tale circostanza, unita all'espressione «*shall be submitted*» utilizzata dalla norma con riferimento alla Convenzione arbitrale, valgono a definire, ad oggi, un meccanismo la cui attivazione è resa sostanzialmente obbligatoria per gli Stati.

Con particolare riguardo ai presupposti richiesti per l'instaurazione della fase arbitrale, la disposizione in commento fa riferimento a due condizioni essenziali.

¹⁹⁵ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 25, p.to 6.2, p. C (25) – 3.

In primo luogo, è necessaria la preventiva presentazione, da parte del contribuente, di un'istanza di accesso alla procedura amichevole così come descritta nei paragrafi precedenti, finalizzata alla risoluzione di un caso di imposizione non conforme al trattato.

In secondo luogo, la norma richiede che le autorità competenti non siano in grado di addivenire ad una soluzione nel termine di due anni dalla suddetta richiesta.

Il Commentario chiarisce che, trattandosi di uno strumento né alternativo né addizionale rispetto alla procedura amichevole, l'arbitrato non può essere in alcun modo attivato qualora non vi siano questioni irrisolte¹⁹⁶.

Da tale circostanza emerge come il meccanismo arbitrale sia in stretta connessione con le disposizioni che precedono, costituendone un'estensione, volta a rafforzarne le potenzialità in termini di effettività e certezza.

Quanto alle modalità di svolgimento del rito arbitrale, la norma richiede espressamente solo la presentazione di una domanda scritta presentata alle autorità competenti da parte del soggetto interessato, rinviando ad un eventuale accordo tra le stesse la definizione delle specifiche regole applicative.

Infine, il penultimo periodo della disposizione, quale regola di chiusura, contribuisce a rendere maggiormente efficace l'intero quadro di tutela disciplinato dall'art. 25, stabilendo che in assenza di una contestazione dello stesso contribuente rispetto alla soluzione trovata in sede di arbitrato, la stessa assumerà valore vincolante per gli Stati contraenti e verrà eseguita indipendentemente da eventuali limiti temporali imposti dalle legislazioni nazionali.

Alla luce del quadro normativo finora esposto risulta necessario muovere talune considerazioni di portata generale rispetto alle finalità che l'art. 25 assume nel più ampio contesto dell'attuale disciplina delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

A parere di chi scrive, invero, il quadro di tutela delineato dalla norma, così come rafforzato dalle ultime modifiche al Modello OCSE sopra descritte, sembra rappresentare un ulteriore valido indizio di come l'attenzione della comunità internazionale sia sempre più rivolta alla predisposizione di strumenti di contrasto all'evasione ed elusione fiscale internazionale, predisponendo ormai solo in via eccezionale regole *ad hoc* in favore dei singoli.

¹⁹⁶ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 25, p.to 64, p. C (25) – 32

Rispetto alla prima marcata tendenza, di cui si esporrà in modo approfondito nel successivo capitolo, gli Stati acconsentono ad oggi che possa fare da contraltare una più accentuata forma di protezione proprio di quei contribuenti le cui prerogative risultino meritevoli di essere ascoltate ed eventualmente accolte¹⁹⁷.

Questo è proprio il caso rappresentato dalle fattispecie oggetto della procedura amichevole le quali, presupponendo un giudizio di ammissibilità da parte delle autorità competenti cui l'istanza è rivolta, fanno emergere la correttezza e la buona fede del soggetto interessato, escludendo a monte il rischio di un utilizzo distorto di tale strumento convenzionale¹⁹⁸.

6. Le disposizioni finali. Il principio di non discriminazione e lo scambio d'informazioni.

Tra le norme residuali di una convenzione internazionale in materia tributaria meritano di essere prese in considerazione quelle contemplate dagli artt. 24 e 26 del Modello OCSE, rispettivamente dedicate alla clausola di non discriminazione ed allo scambio d'informazioni tra amministrazioni finanziarie.

Quanto alla prima delle disposizioni menzionate, essa pone una norma che mira a garantire che a situazioni identiche o comparabili faccia seguito un eguale trattamento fiscale, e, viceversa, che a fattispecie differenti consegua un diverso regime applicabile¹⁹⁹.

Si tratta, invero, di un principio universale richiamato da moltissime norme di diritto internazionale generale²⁰⁰, inteso quale limite alla potestà sovrana di uno Stato all'interno della propria giurisdizione.

¹⁹⁷ Si noti come nello stesso *Executive summary* del Rapporto Finale dell'Action 14 su citato, si afferma che le misure sviluppate per combattere l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti, quale oggetto principale del progetto BEPS, «non dovrebbe comportare inutili incertezze nei confronti dei contribuenti che agiscono in modo corretto né un' indesiderata doppia imposizione» (Traduzione libera).

¹⁹⁸ Lo stesso Commentario al Modello OCSE 2017, art. 25, p.to 26, p. C (25) – 12, prevede la possibilità che gli Stati possano negare l'accesso alla procedura amichevole ogniqualvolta sia ritenuta abusiva, con ciò ammettendo che gli stessi possono riappropriarsi di una porzione di quella libertà e discrezionalità ceduta a fronte delle maggiori tutele accordate al contribuente.

¹⁹⁹ Per approfondimenti sul concetto di non discriminazione fiscale vd. AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, AMATUCCI F., *La discriminazione di trattamento nel modello Ocse (Art. 24)*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.

²⁰⁰ Fra tutte, si pensi alla Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo del 10 dicembre 1948, alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo del 4 novembre 1950, alla Convenzione internazionale per l'eliminazione di tutte le forme di discriminazione razziale del 1965.

I diversi paragrafi dell'art. 24 prevedono regole volte ad assicurare una parità di trattamento tra persone fisiche o giuridiche, imprese da questi controllate, ovvero stabili organizzazioni di nazionalità di uno Stato contraente, rispetto a soggetti che versino nelle medesime condizioni di fatto o di diritto nell'altro Stato contraente.

Le disposizioni ivi contemplate si applicano indipendentemente dalla nozione di residenza ricavata ai sensi dell'art. 1 del Modello, evitando pertanto di inserirsi nei meandri di una tematica che, come si esporrà meglio nel successivo capitolo, costituisce un nodo centrale nelle relazioni tra sistemi fiscali nazionali e nell'ambito applicativo di una convenzione²⁰¹.

Si noti come il principio in esame, proibendo esclusivamente la possibilità per uno Stato di applicare un regime fiscale deteriore nei confronti degli stranieri a vantaggio dei propri cittadini, non sembra per altro verso escludere che, a favore dei primi, possano concedersi sgravi o agevolazioni maggiori rispetto ai secondi²⁰².

Quanto alla norma contenuta nell'art. 26 del Modello, si tratta di un tipico istituto che si inserisce nel quadro degli strumenti di cooperazione internazionale in materia fiscale²⁰³, del pari di altri che rilevano nella fase dell'assistenza nelle verifiche fiscali o nella riscossione dei tributi.

È bene precisare fin da subito che lo sviluppo²⁰⁴ di forme di collaborazione sempre più intense tra Stati nella fase di accertamento dei tributi si colloca, invero, in un contesto più ampio, generalizzato e, pertanto, slegato dalle tematiche su cui si incentra la presente analisi, vale a dire lo studio dei fenomeni della doppia imposizione e della doppia non-imposizione alla luce dei trattati internazionali.

A tal riguardo, occorre premettere che la materia dello scambio d'informazioni è regolata in modo ben più dettagliato in appositi accordi, cd. «*Tax Information Exchange*

²⁰¹ In tali termini anche GARBARINO C., *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 260.

²⁰² Dello stesso avviso BIZIOLI G., *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in SACCHETTO C., op. cit., p. 115.

²⁰³ Per approfondimenti sulla tematica in esame vd. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2017, SELICATO P., *Scambio di Informazioni, Contraddittorio e Statuto del Contribuente*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2012, p. 321, BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Rivista di diritto tributario internazionale* n. 3/1999.

²⁰⁴ Per un'analisi esauriente delle varie fasi dell'evoluzione delle forme di coordinamento tra amministrazioni finanziarie vd. MASTELLONE P., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in CORDEIRO GUERRA R., op. cit., p. 249 ss.

Agreements)» (*TIEAs*), stipulati sulla scorta del Modello predisposto dall'OCSE nel 2002 (cd. «*Model agreement on exchange of information on tax matters*»).

Tali accordi costituiscono lo strumento più flessibile attraverso cui gli Stati possono ottenere informazioni utili alla ricostruzione delle posizioni fiscali dei propri contribuenti, indipendentemente dalla sussistenza di un trattato contro la doppia imposizione tra essi siglato, utilizzabili per arginare già a livello interno le potenziali condotte antielusive perpetrate da soggetti con attività transnazionale.

Per ciò che attiene all'oggetto della nostra indagine, l'art. 26 prevede un obbligo per gli Stati contraenti di scambiarsi qualsiasi informazione che sia «prevedibilmente rilevante» ai fini dell'applicabilità delle norme convenzionali, con ciò escludendo il rischio delle cd. «*fishing expeditions*», vale a dire richieste indiscriminate e palesemente ininfluenti rispetto all'esigenza di ricostruire la posizione fiscale dei contribuenti.

Il Commentario al Modello²⁰⁵ contempla tre diverse forme di scambio d'informazioni, rispettivamente su richiesta, automatico o spontaneo.

La prima forma si realizza, per l'appunto, non appena uno Stato contraente inoltra la richiesta di informazioni relativa ad un determinato contribuente.

Le restanti forme prescindono dalla richiesta, e sono attivate ad iniziativa dell'altro Stato o su base volontaria, allorquando quest'ultimo ritenga rilevante per l'altro un determinato dato o documento, ovvero in ottemperanza ad un precedente e diverso accordo che imponga, in relazione a specifiche categorie reddituali, l'inoltro automatico del flusso di informazioni.

Nei restanti paragrafi, il Commentario prevede regole specifiche in ordine ai soggetti legittimati a ricevere le informazioni, modalità operative e limiti, formali e sostanziali²⁰⁶, dello scambio.

Ciò che rileva osservare in questa sede è che l'art. 26 in commento, quale norma di chiusura delle disposizioni di carattere sostanziale previste dal Modello, costituisce un altro evidente indizio di come le esigenze degli Stati contraenti siano rivolte sempre di più al controllo ed alla conseguente repressione dei fenomeni evasivi ed elusivi che potrebbero sorgere in virtù dell'applicazione del trattato, ponendosi pertanto lo scambio

²⁰⁵ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 26, p.ti 9-9.1, p. C (29) – 9.

²⁰⁶ Quali, ad esempio, la materiale disponibilità dell'informazione in capo all'Amministrazione che riceve la richiesta, ovvero il segreto commerciale, industriale o professionale che copre una determinata informazione.

d'informazioni come istituto di carattere strumentale per una corretta ed effettiva esecuzione delle previsioni di stampo marcatamente antielusivo.

CAPITOLO III

La funzione antielusiva dei trattati fiscali

Premessa

In questo capitolo si cercherà di ricondurre a sistema le singole norme contenute nel Modello di Convenzione OCSE, così come da ultimo modificato nel 2017, offrendone una lettura che si coniughi con le attuali esigenze di repressione del fenomeno dell'evasione e dell'elusione fiscale che la comunità internazionale avverte con sempre maggior insistenza.

Nell'ambito dell'edificio normativo predisposto in ambito OCSE, molteplici disposizioni sembrano rispondere a specifiche istanze di contrasto alla cd. «doppia non imposizione».

Alcune di esse appaiono congegnate proprio al fine specifico di offrire un valido strumento che si ponga in linea, da un lato, con i principi garantisti afferenti all'eliminazione della doppia tassazione in capo alla medesima fattispecie impositiva, dall'altro, con gli interessi finanziari di ciascuno Stato contraente, presupponendo una strategia comune in ambito internazionale per arginare gli effetti distorsivi causati dall'aggiramento delle regole convenzionali²⁰⁷.

1. La nozione di residenza ai fini convenzionali e le regole per risolvere i casi di cd. «doppia residenza».

Nel precedente capitolo si è avuto modo di accennare, in occasione dell'analisi dei requisiti soggettivi richiesti dall'art. 1 del Modello OCSE per l'applicazione della Convenzione, alla nozione di residenza.

Occorre tener ben presente, ai fini della presente indagine, la differenza che intercorre tra il concetto di residenza, inteso quale possibile criterio di collegamento impositivo a

²⁰⁷ La stessa dualità assiologica tra valori individuali ed interessi di matrice pubblicistica che si riscontra sul piano nazionale, secondo una lettura ormai ampiamente condivisa dell'art. 53 Cost., sembra potersi facilmente riscontrarsi anche con riferimento all'oggetto ed agli scopi perseguiti dalle Convenzioni internazionali, le quali tentano di fornire una soluzione ponderata tra le richieste di liberalizzazione e favoreggiamento dei commerci internazionali e le richieste fiscali dei Paesi all'interno dei quali i rapporti economici medesimi si sviluppano. Per un approfondimento su tali aspetti vd. BORIA P, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, ID, *Il sistema tributario*, Padova, 2008.

carattere personale, rispetto a quello che viene utilizzato per la perimetrazione dell'ambito di operatività di un trattato internazionale fiscale²⁰⁸.

Nella prima accezione, essa esprime il legame che intercorre tra una fattispecie reddituale e patrimoniale e la sovranità tributaria di uno Stato, costituendo l'elemento giustificativo di forme di imposizione a carattere globale da parte di quest'ultimo.

Nella seconda accezione, quella che interessa in questa sede, la residenza vale ad introdurre un parametro dalla cui sussistenza deriva l'attivazione dei meccanismi convenzionali di tutela contro la doppia imposizione, nonché l'accesso ai benefici previsti dalle singole clausole di delimitazione del trattato.

In tale ottica, l'individuazione della nozione di residenza ai fini convenzionali costituisce non già, come nella logica della legislazione interna, un presupposto per l'esercizio della potestà impositiva statale, quanto il criterio cui gli Stati contraenti devono far riferimento per stabilire se le previsioni contenute nell'accordo bilaterale sono suscettibili di spiegare gli effetti loro propri ovvero devono ritenersi non invocabili dal singolo contribuente.

Per tali ragioni, come si dirà, la corretta determinazione del concetto di «residente di uno Stato contraente», assume una pregnanza dirimente proprio in una dimensione di contrasto all'elusione fiscale internazionale, in quanto costituisce una barriera invalicabile per coloro che intendano richiedere il riconoscimento dei vantaggi convenzionali in assenza dei presupposti, formali o sostanziali, richiesti dal diritto dei trattati.

A conferma della sua rilevanza assiologica, il Modello OCSE dedica una norma specifica, l'art. 4, alla definizione del concetto di residenza.

La tecnica utilizzata, anche in questo caso, è quella della *general renvoi clause*, caratterizzata da un richiamo alla legislazione interna dei singoli Stati, già vista con riferimento ai metodi d'interpretazione dei termini non espressamente definiti all'interno della Convenzione.

²⁰⁸ Oltre che dal punto di vista funzionale, parte della dottrina evidenzia un ulteriore *discrimen* strutturale, di tipo temporale, tra i criteri identificativi della residenza ai fini convenzionali e quelle che indicano un criterio di collegamento sul piano del diritto interno. Si noti in tal senso MIRAULO A., *op. cit.*, p. 232, la quale ritiene che la diversità «consiste nell'alternatività dei criteri suddetti e nella loro esclusività in relazione ad un determinato periodo d'imposta, del resto necessarie per risolvere i casi dubbi di doppia residenza; ciò in particolare in quanto la norma interna tiene conto, all'opposto, della durata dei presupposti stessi secondo un criterio di prevalenza di uno stesso periodo d'imposta».

Del resto, anche in questo caso viene in rilievo un problema di carattere esegetico, in quanto è imposto di attribuire un significato specifico ad una clausola dalla portata definitoria assai ampia, dalla cui esistenza derivano importanti conseguenze in termini di operatività del trattato.

La struttura della norma in commento riflette la sua duplice funzione.

In primo luogo, essa consente di definire l'ambito applicativo personale della Convenzione, nei termini sopra esposti.

A tale obiettivo è dedicato il par. 1 dell'art. 4, il quale prevede che «ai fini della presente Convenzione, il termine 'residente di uno Stato contraente' indica ogni persona che, in base alla legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni altro criterio di natura analoga (...)»²⁰⁹.

Tale norma, pertanto, attraverso il richiamo all'ordinamento di uno degli Stati contraenti, fa assurgere quella particolare relazione di tipo personale ivi contemplata ad elemento soggettivo indispensabile ai fini dell'esperibilità dei rimedi convenzionali contro la doppia imposizione.

Si attribuisce rilievo ai meccanismi impositivi interni, di carattere «personale ed a riferimento territoriale»²¹⁰, ma al solo fine di constatare se quella determinata fattispecie rappresenti l'oggetto di una pretesa fiscale che lo stesso Stato contraente riserva ad un soggetto in qualità di residente.

A conferma di ciò, l'ultimo periodo del par. 1 precisa che non è considerato residente, in ogni caso, colui che venga assoggettato ad imposta all'interno di uno Stato solo per i redditi che questi percepisce da fonti ivi situate o per il patrimonio ivi posseduto, con ciò ribadendo l'assoluta necessità di una forma di collegamento di tipo personale²¹¹.

Allo stesso tempo, non soddisfa il requisito soggettivo della residenza convenzionale ogni altro criterio, sia pur di natura personale, che non presenti alcun grado di afferenza

²⁰⁹ Traduzione libera.

²¹⁰ Così TARIGO P., *op. cit.*, p. 62.

²¹¹ Il Commentario al Modello OCSE 2017, art. 4, p.ti 8-8.4, p. C (4) – 3, specifica che il presupposto soggettivo ai fini convenzionali ricorre, in generale, ogniqualvolta il contribuente sia sottoposto ad una «*comprehensive taxation*», vale a dire sia considerato come pienamente soggetto al potere impositivo di uno Stato. Devono pertanto ritenersi esclusi coloro che ricavano un reddito limitatamente ad una fonte situata all'interno del territorio di detto Stato, quali ad es. i diplomatici stranieri o gli impiegati consolari che ivi svolgano la propria attività. Allo stesso tempo devono ritenersi esclusi coloro che, sia pur astrattamente configurabili come residenti dalla legislazione fiscale di uno Stato, sono considerati residenti di un altro Stato in base ad un trattato concluso con quest'ultimo.

spaziale con il territorio di uno degli Stati contraenti, quali la cittadinanza o la nazionalità, entrambi di stampo marcatamente giuridico-politico.

In secondo luogo, la disciplina dettata nell'art. 4 del Modello assolve all'ulteriore funzione di risolvere la delicata questione sottesa al verificarsi delle ipotesi di cd. «doppia residenza», determinate dalla possibile convergenza, stante il principio generale previsto dal par. 1, dei criteri normativi interni richiamati dalla medesima disposizione.

A tale scopo, il par. 4 della disposizione in esame contempla una serie di regole che selezionano, nei casi in cui sussista un duplice e contestuale collegamento impositivo personale tra la fattispecie considerate ed entrambi gli Stati contraenti, gli elementi fattuali idonei a considerare uno di essi più «forte» o «ragionevole»²¹².

Proprio per la funzione ad esse attribuita, tali regole vengono comunemente definite «*tie-breaker*», letteralmente «da spareggio», atteso che le stesse risolvono i potenziali conflitti di qualificazione giuridica provenienti dalle normative nazionali facendo prevalere quei tratti soggettivi che il contribuente, persona fisica o giuridica, presenta all'interno di uno solo degli Stati considerati.

Il primo dei criteri contemplati, riferibile alle persone fisiche, è quello della cd. «abitazione permanente», di cui all'art. 4, par. 2, lett. a).

In base a tale parametro, qualora un soggetto sia ritenuto residente in entrambi gli Stati contraenti in base alla loro legislazione fiscale, questi sarà considerato residente, ai fini convenzionali, all'interno dello Stato in cui detiene, a qualsiasi titolo, una sistemazione in cui trascorra in modo non saltuario la propria vita²¹³.

Qualora questi posseda una casa in entrambi gli Stati contraenti, la stessa norma attribuisce rilevanza al luogo in cui egli intrattiene le proprie relazioni economiche o familiari più strette (cd. «centro degli interessi vitali»).

Si attribuirà, pertanto, preferenza allo Stato all'interno del quale il contribuente ha la propria famiglia, la propria occupazione, ovvero dove svolge attività culturali, politiche o imprenditoriali, ovvero dal quale gestisce le sue proprietà²¹⁴.

²¹² In questi termini CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 398.

²¹³ Il Commentario al Modello OCSE 2017, art. 4, p.ti 12-13, p. C (4) – 7 chiarisce che può trattarsi di una casa di cui il soggetto sia proprietario ovvero semplicemente posseduta, purché risulti evidente che questi abbia inteso ivi stabilirsi in modo non occasionale o per una breve durata. Inoltre, può trattarsi tanto di un'abitazione, quanto di una casa in affitto o di una stanza arredata. Ciò che è essenziale è, in ogni caso, il requisito della permanenza, escludendosi pertanto sistemazioni utilizzate durante un periodo di vacanza o di formazione scolastica.

²¹⁴ Così Commentario al Modello OCSE 2017, art. 4, p.to 15, p. C (4) – 8. Il Commentario specifica inoltre che tali elementi fattuali vanno considerati complessivamente, dando nondimeno rilevanza ai

Qualora i criteri suesposti non possano trovare applicazione, ad esempio perché il soggetto possiede un'abitazione in entrambi gli Stati contraenti e non sia possibile determinare il centro principali dei propri interessi, ovvero non ne possieda alcuna in nessuno di essi, l'art. 4, par. 2, lett. *b)* prevede un criterio secondario, il quale si atteggia a canone di identificazione sussidiario della residenza ai fini convenzionali, assumendo funzioni diverse a seconda delle specifiche fattispecie delineate.

Si tratta del criterio cd. della «dimora abituale» (*habitual abode*), il quale consente, nel caso in cui i dubbi riguardino il luogo in cui il soggetto abbia il centro degli interessi vitali, di far propendere la scelta in favore dello Stato in cui egli soggiorni più frequentemente.

Qualora l'incertezza dipenda, invece, dalla mancanza di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati²¹⁵, il criterio della dimora abituale assume una valenza autonoma rispetto ai precedenti, presentandosi quale rimedio interpretativo esperibile in via alternativa.

Per ciò che attiene alle caratteristiche essenziali di tale criterio, il Commentario sottolinea che il requisito della dimora abituale viene soddisfatto qualora il contribuente sia «usualmente o prevalentemente» (*customarily or usually*) presente all'interno di uno Stato, ma non nell'altro, in un dato periodo.

Sebbene la norma non faccia alcun riferimento all'ampiezza della finestra temporale di riferimento, si ritiene che la stessa debba essere tale da consentire la determinazione della frequenza e regolarità del soggiorno, in contrapposizione alla mera transitorietà dello stesso²¹⁶.

Da ultimo, l'art. 4, par. 2 contempla, nelle ipotesi in cui i precedenti criteri di natura fattuale non risultino efficaci nella risoluzione dei casi di doppia residenza, due ulteriori e conclusivi strumenti, l'uno di natura giuridica, l'altro di carattere procedurale.

È infatti previsto alle lett. *c)* e *d)* del suddetto par. 2 che qualora in applicazione dei suddetti rimedi non sia possibile determinare la residenza ai fini convenzionali del contribuente, quest'ultima deve essere ritenuta sussistente nello Stato di cui egli possieda

comportamenti concreti tenuti dal soggetto. Ad es., nel caso in cui il contribuente arredi un appartamento all'interno di uno Stato contraente ma decida di mantenere l'abitazione situata nell'altro Stato contraente, laddove ha sempre lavorato o dove ha la famiglia, tale circostanza dimostra che egli abbia inteso mantenere il centro dei propri interessi vitali all'interno di quest'ultimo Stato.

²¹⁵ Il Commentario al Modello OCSE 2017, art. 4, p.to 18, p. C (4) – 9, fa l'esempio del soggetto che si sposta continuamente da un hotel all'altro.

²¹⁶ Così Commentario al Modello OCSE 2017, art. 4, p.to 19.1, p. C (4) – 9.

la nazionalità, ovvero, in mancanza di questa, dovrà essere ricercata attraverso l'instaurazione di una procedura amichevole tra gli Stati contraenti.

1.1. Le regole sulla doppia residenza per i soggetti diversi dalle persone fisiche: la soluzione offerta dal nuovo art. 4, par. 3 del Modello OCSE 2017 per combattere l'utilizzo distorto dei trattati fiscali.

Il Modello OCSE, fin dalla sua prima versione del 1963, si è confrontato con il rischio derivante dalla creazione di situazioni di doppia residenza anche per i soggetti diversi dalle persone fisiche, quali società o enti, con o senza personalità giuridica.

Tuttavia, il verificarsi di tali ipotesi è sempre stato ritenuto dall'OCSE e dall'intera comunità internazionale, una mera eventualità, essendo considerato estremamente raro, sebbene altrettanto possibile²¹⁷, che un'impresa potesse essere reputata contemporaneamente residente in due o più Stati.

Nondimeno, si ritenne di dover inserire specifiche regole che, pur in detti sporadici casi, valessero ad attribuire una preferenza all'uno o all'altro ordinamento, garantendo un'efficace operatività del trattato anche nei confronti di tali figure giuridiche.

Nella sua precedente formulazione, il par. 3 dell'art. 4 contemplava un'unica *tie-breaker rule*, costituita dal luogo di direzione effettiva (*place of effective management*).

Si attribuiva pertanto rilievo ad un indice di natura non già formale, quale avrebbe potuto essere la sede legale, bensì fattuale, il quale imponeva di considerare una molteplicità di fattori o circostanze concreti idonei ad identificare il territorio nel quale l'impresa fosse effettivamente gestita.

Tale soluzione richiedeva all'interprete di confrontarsi con elementi eterogenei ed estremamente mutevoli, quali ad es. il luogo in cui si tenevano le riunioni dei centri direttivi della società, la sede in cui gli amministratori svolgevano prevalentemente la propria attività o prendevano le decisioni più importanti ecc.

Proprio per l'estrema incertezza connessa all'individuazione di questi fattori, il criterio della direzione effettiva si è da sempre mostrato poco efficace a risolvere i casi di doppia

²¹⁷ Si pensi all'ipotesi in cui uno Stato contraente assegni valenza giuridica al requisito della registrazione e l'altro a quella del luogo della direzione effettiva, circostanza che potrebbe portare entrambi i detti Stati a considerare la società come residente, contemporaneamente, dell'uno o dell'altro.

residenza per le persone giuridiche, non essendo «privo di una certa ambiguità, specie in sede applicativa»²¹⁸.

Occorre evidenziare che la scelta operata dall'OCSE fin dalle prime formulazioni della norma in commento rifletteva l'impostazione tradizionale dell'intero edificio convenzionale, volto più che altro ad offrire un adeguato strumento di contrasto alle forme di doppia imposizione, senza preoccuparsi del risvolto della medaglia rappresentato dalle speculari situazioni di doppia non imposizione.

Ed invero, la sempre più frequente predisposizione di strategie, via via più sofisticate sul piano fiscale, da parte delle imprese multinazionali, nel moderno contesto di economia globale, ha imposto una rilettura dell'originario approccio del Modello anche nei confronti dei problemi connessi all'incertezza applicativa del requisito convenzionale per le persone giuridiche.

Il vero punto debole dell'art. 4, par. 3, era rappresentato proprio dalla sua estrema malleabilità, dall'estrema volatilità dei fattori considerati e, dunque, dalla agevole utilizzabilità in chiave abusiva²¹⁹ da parte delle imprese, al fine di ottenere la qualifica di soggetto residente, con conseguente accesso ai benefici convenzionali.

In tale prospettiva, il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, riconoscendo i rischi di elusione delle norme convenzionali, ha deciso di modificare la formulazione del testo.

In un primo momento, fu affidato al Commentario alla versione 2008 del Modello il compito di paventare, nei casi in cui residuino situazioni di doppia residenza, l'attivazione del rimedio procedurale²²⁰.

È soltanto a seguito della conclusione dei lavori in ambito BEPS, tuttavia, che l'OCSE è pervenuta ad una espressa inclusione dello strumento dell'accordo amichevole quale criterio principe per la determinazione della residenza ai fini convenzionali delle persone giuridiche.

In particolare, il Rapporto finale sull'*Action 6* del Progetto BEPS, pubblicato in data 5 ottobre 2015 e concernente una serie di misure volte a prevenire la concessione dei

²¹⁸ Così CORDEIRO GUERRA R., *op. cit.*, p. 401.

²¹⁹ In tal senso anche PISTONE P., *op. cit.*, p. 223, il quale prende ad esempio specifico un caso in cui le decisioni siano prese «formalmente dal consiglio di amministrazione in uno Stato, al quale prendono parte tutti i suoi membri, salvo poi ripartire immediatamente dopo la riunione, magari facendo ritorno nello Stato in cui altrimenti si svolge l'effettiva attività di direzione della società per ogni altro aspetto. Oppure si pensi ancora alle situazioni in cui tale criterio consente di ritenere la società come avente la propria direzione effettiva in entrambi gli Stati contraenti».

²²⁰ Cfr. par. 24 e 24.1 del Commentario all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE 2008.

benefici convenzionali in presenza di circostanza inappropriata, suggerì la modifica dell'art. 4, par. 3 del Modello, nel senso di ricercare, attraverso l'introduzione dell'unico criterio rappresentato dalla procedura amichevole, una soluzione «*case-by-case*»²²¹.

Sulla base del suddetto rapporto, il Consiglio dell'OCSE ha provveduto ad emendare la precedente stesura della norma, contemplando in via immediata l'attivazione della procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello per stabilire *ex ante* quale sia lo Stato di residenza della persona giuridica ai fini convenzionali.

Ad oggi, pertanto, la rilevanza assunta dal criterio della sede della direzione effettiva permane nei limiti in cui lo stesso possa essere considerato, nell'ambito dei colloqui tra gli Stati, quale uno dei fattori oggettivi cui attribuire rilevanza per raggiungere un accordo.

L'art. 4, par. 3, ed il relativo Commentario al Modello²²² contengono una elencazione, sia pur non tassativa, dei principali indici fattuali a cui le competenti autorità finanziarie degli Stati contraenti dovranno fare riferimento nella ricerca della soluzione in via amichevole.

Tra questi rilevano, *in primis*, il luogo in cui la società ha la sede di direzione effettiva, ovvero il luogo di costituzione della stessa. In via alternativa dovranno essere considerati altri fattori quali il luogo in cui si svolge la gestione ordinaria del personale, ovvero ove è presente la sede centrale, ovvero dove è custodita la contabilità ecc.

L'ultimo periodo dell'art. 4, par. 3, contribuisce a definire la portata dirompente della novità normativa in chiave antielusiva, in quanto stabilisce che in assenza di un accordo preventivo tra le autorità interessate, la persona giuridica non potrà accedere ad alcun tipo di sgravio o forma di esenzione prevista dalla Convenzione fiscale se non nella misura in cui le stesse siano concordate dalle autorità competenti medesime²²³.

In definitiva, dall'analisi fin qui svolta, emerge come la finalità antielusiva abbia fortemente inciso nella riscrittura dei rimedi predisposti dall'OCSE per evitare casi di doppia residenza tra le persone giuridiche, influenzando in modo pregnante le modalità di risoluzione dei casi dubbi ed orientando le scelte degli Stati in modo da prevenire possibili aggiramenti della norma convenzionale.

²²¹ Cfr. OECD, (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p.ti 47-48, p. 72.

²²² Commentario al Modello OCSE 2017, art. 4, p.to 24.1, p. C (4) – 11.

²²³ Ad esempio, perché l'accesso ai benefici convenzionali è previsto in un altro trattato concluso fra gli stessi Stati.

1.2. Il dibattito sul concetto di «full tax liability». Una possibile rivisitazione in ottica antielusiva dell'orientamento tradizionale.

Come su esposto, il requisito della residenza rappresenta l'elemento essenziale richiesto ai fini dell'applicazione delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio.

In tale prospettiva, l'esatta individuazione dei contribuenti cui spetta il diritto di far valere gli accordi internazionali siglati dai rispettivi Stati di appartenenza rappresenta un elemento indefettibile per evitare possibili forme di abuso o di utilizzo distorto dello strumento convenzionale.

Al riguardo, occorre esaminare una questione specifica che si è posta con riferimento al requisito dell'assoggettamento ad imposizione di cui alla prima parte dell'art. 4, par. 1 del Modello OCSE.

Si tratta di verificare se l'espressione «*full liability to tax*» ivi contenuta debba essere interpretata in senso formale-letterale, come riferita al potere in astratto di uno Stato di sottoporre a tassazione una determinata fattispecie impositiva, ovvero in senso teleologico-funzionale, quale concreto ed effettivo esercizio della potestà fiscale su un fatto indice di capacità contributiva.

In altri termini ci si è chiesti se, muovendo dalla prospettiva del contribuente, possa ritenersi «soggetto residente» ai fini convenzionali colui che, in virtù della sola presenza di un collegamento di tipo personale con uno degli Stati contraenti sia, anche solo potenzialmente, assoggettabile ad imposta, ovvero colui che sia stato materialmente chiamato al pagamento dell'obbligazione tributaria in favore di detto Stato.

Sul punto si sono registrati due diversi e confliggenti orientamenti in dottrina ed in giurisprudenza.

Secondo un primo e prevalente orientamento, affinché possa dirsi integrato il requisito della residenza convenzionale è richiesto il solo fattore, in sé considerato, dell'esistenza del potere impositivo.

Una simile lettura appare sicuramente più in linea con la funzione di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali²²⁴.

Secondo un diverso e minoritario orientamento, non è sufficiente l'astratta soggezione all'imposizione nello Stato estero, occorrendo la prova che i dividendi percepiti dalla

²²⁴ Così, da ultimo, Cass. Civ., sez. V, ord. n. 10706/2019.

società siano stati concretamente sottoposti a tassazione, atteso che «la Convenzione previene la doppia imposizione e non la doppia imponibilità»²²⁵.

A parere di chi scrive, alla luce dell'attuale assetto antielusivo del diritto tributario internazionale di fonte pattizia, quest'ultima ricostruzione, benché minoritaria sembra essere preferibile.

Lo scopo tradizionale delle Convenzioni è infatti quello di ripartire il potere impositivo fra Stati, delimitando l'area di intervento di uno Stato al fine di evitare che il contribuente subisca il peso di un'imposta già assolta in un altro.

Ove un siffatto rischio non sussista già a monte, in quanto il regime di esenzione nello Stato di provenienza determina *ab origine* l'insussistenza di una duplicazione d'imposta, non solo lo spirito, ma anche la funzione più intima della Convenzione verrebbe sminuita.

Per converso, ritenere applicabile un regime impositivo sicuramente più favorevole per il soggetto non residente, importerebbe l'opposto pericolo di insorgenza di una di doppia non imposizione.

Infine, ammettere che un soggetto, semplicemente perché esentato, ma comunque soggetto all'imposizione dello Stato di provenienza, sia in diritto di far valere il regolamento convenzionale, porterebbe ad un'estensione indebita degli effetti della politica fiscale che ha indotto il legislatore straniero ad escludere dalla tassazione il proprio contribuente anche nei confronti dell'altro Stato contraente, il quale vedrebbe preclusa la possibilità di sottoporre a prelievo una fattispecie che altrimenti rientrerebbe nell'ambito di applicazione della propria sovranità fiscale.

Del resto, lo scopo delle Convenzioni è quello di acconsentire ad una riduzione della propria sovranità in virtù di un sistema impositivo improntato a canoni di equità e di leale collaborazione fra Stato e contribuente.

Uno Stato contraente, pertanto, acconsente ad una delimitazione del proprio potere impositivo solo ove ciò risulti funzionale ad escludere il rischio di doppia imposizione, non già per aderire alle politiche fiscali di altri Stati.

Interpretare il testo di una Convenzione in modo da accordare un rilievo preponderante alle ragioni tributarie interne al sistema impositivo di uno degli Stati contraenti, e non alla finalità di escludere duplicazioni d'imposta, otterrebbe l'effetto diametralmente opposto.

²²⁵ Così Cass. Civ., sez. V, ord. n. 30371/2019.

Nel caso concreto oggetto delle pronunce in esame, sostenere che la società debba essere trattata come soggetto passivo d'imposta ai fini della Convenzione, ancorché esentata a livello impositivo interno, rappresenterebbe una contraddizione in termini.

Peraltro, gli stessi orientamenti che la Suprema Corte riporta a sostegno del primo dei citati orientamenti, così come la definizione offerta dal Commentario OCSE, non risultano perfettamente affini alla fattispecie in esame in quanto ove si afferma che non risulta indispensabile, ai fini della nozione di residente, che lo Stato «di fatto» applichi l'imposta, si fa riferimento solo a quei casi in cui la società debba ancora dimostrare, perché operi il regime di esenzione in astratto contemplato dalla legislazione tributaria nazionale, la sussistenza dei requisiti legali.

In questo caso è evidente che, per ragioni di certezza giuridica, si vuole evitare che ai fini dell'applicabilità o meno della Convenzione non si abbia riguardo all'effettivo esborso da parte del contribuente dell'imposta in astratto prevista, poiché ciò dipenderebbe dalla concreta, mutevole e discrezionale attività di verifica dei presupposti da parte dello Stato di origine.

Nel caso di specie, invece, il regime di esenzione è accertato, così come *de plano* è accertata, di conseguenza, l'insussistenza del rischio di doppia imposizione.

Ammettere che, per il semplice fatto che i requisiti per godere dell'esclusione, così previsti dalla legislazione tributaria di uno Stato contraente, siano soggetti a trasformazioni e cambiamenti nel tempo, esista in astratto una potenziale quanto indefinita potestà impositiva dello Stato di provenienza, tale da giustificare l'operatività della Convenzione, significa accordare alla volontà di detto Stato un ruolo più pregnante di quello che, diversamente, deve essere riconosciuto, in un quadro di fiscalità internazionale, alla funzione principale di evitare la doppia imposizione, quale fondamento assiologico su cui poggiano le Convenzioni bilaterali.

Alla luce di quanto precede, sembra ormai opportuna una rilettura della prevalente impostazione sul concetto della «*full tax liability*», dando rilievo, anche in questo caso, alle preminenti esigenze di tutela delle prerogative fiscali di uno Stato rispetto ad eventuali casi di doppia non imposizione, valorizzando pertanto una lettura in chiave funzionale del summenzionato requisito.

2. Il nuovo preminente ruolo di contrasto all’elusione dei trattati internazionali fiscali assunto dalla disciplina convenzionale della stabile organizzazione.

Un’altra importante macro-area d’intervento in chiave modificativa della riforma del Modello del 2017 è rappresentata dalle regole che individuano la nozione di stabile organizzazione ai fini convenzionali.

Già in sede di trattazione della disciplina degli utili d’impresa si è avuto modo di evidenziare che l’accertamento della sussistenza di una stabile organizzazione all’interno del territorio dello Stato della fonte integra il requisito previsto dall’art. 7, par. 2, in virtù del quale si deroga al normale criterio di distribuzione del potere impositivo in favore dello Stato della residenza, attribuendo il diritto di tassare i proventi dell’attività economica svolta dalla stabile organizzazione all’ordinamento nel cui ambito territoriale la stessa si trovi ad operare.

In tale ottica, la stabile organizzazione costituisce un criterio di collegamento di tipo oggettivo-territoriale idoneo a giustificare l’imposizione di un reddito estero da parte di uno Stato diverso da quello di residenza dell’impresa²²⁶.

Occorre fin da subito rilevare che, sebbene quella appena indicata rappresenti la funzione tradizionalmente assolta dalla nozione di stabile organizzazione²²⁷, sia nel contesto di fiscalità internazionale sia nel diritto tributario interno, la stessa sembra apparire, ad oggi, uno strumento particolarmente incisivo soprattutto per la conservazione delle prerogative impositive degli Stati contro forme di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere dalle imprese che svolgono attività economica a livello multinazionale.

Ed invero, come si avrà modo di sottolineare nel prosieguo, le recenti modifiche alla disciplina contenuta nell’art. 5 del Modello hanno contribuito ad identificare un rimedio sempre più strutturato, offerto agli Stati contraenti, per porli al riparo tanto da condotte di occultamento di strutture giuridiche fisse, costituite all’interno dei rispettivi ambiti territoriali e finalizzate a scongiurare il pericolo di tassazioni maggiormente gravose, quanto dalla realizzazione di schemi negoziali o imprenditoriali atti a far apparire la

²²⁶ In tal senso vd. SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 241 secondo la quale «il concetto di s.o. (stabile organizzazione) definisce il livello di presenza dell’attività di impresa in un Paese diverso da quello di residenza fiscale ed il suo collegamento con il territorio, giustificando la tassazione alla fonte».

²²⁷ Lo stesso Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 1, p. C (5) – 1, continua ad accordare al concetto di stabile organizzazione il classico e principale ruolo (*main use*) per cui, in sua assenza, uno Stato contraente non può tassare i profitti derivanti da un’impresa estera situata all’intero del proprio territorio.

presenza fittizia di una articolazione dell'impresa nello Stato della fonte, così da usufruire indebitamente dei benefici convenzionali che ne conseguono.

2.1. La definizione generale di stabile organizzazione. L'interpretazione teleologica - sostanziale offerta dal Commentario per evitare un facile aggiramento dei requisiti oggettivi.

L'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE offre una definizione articolata della stabile organizzazione, passando da una sua enucleazione su un piano generale ad un approccio maggiormente casistico, caratterizzato da una esemplificazione specifica degli elementi che, in positivo o in negativo, contribuiscono a delineare la nozione medesima.

L'elaborazione del concetto e l'individuazione dei suoi caratteri essenziali si deve proprio ai lavori predisposti dall'OCSE in sede di predisposizione del Modello di Convenzione, la quale ha ispirato le successive attività normative da parte delle legislazioni interne, ed ha fornito un parametro interpretativo utile per le amministrazioni e le giurisdizioni dei singoli Stati contraenti²²⁸.

Con riferimento all'ordinamento italiano, invero, già prima dell'introduzione di una norma specifica di diritto nazionale²²⁹ che valesse a configurare un presupposto d'imposta nei confronti di redditi d'impresa esteri, l'orientamento prevalente riteneva che sia l'Amministrazione finanziaria sia i giudici di merito avrebbero dovuto orientarsi rispetto alla nozione di stabile organizzazione predisposta dalla comunità internazionale con riferimento ai rapporti convenzionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio²³⁰.

²²⁸ Per un'analisi esauriente del percorso storico seguito dalla comunità internazionale per la predisposizione di una definizione universalmente valida di stabile organizzazione cfr. LOVISOLO A., *La «stabile organizzazione»*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale, op. cit.*, p. 297 ss. L'autore ritiene che nel «processo di progressiva enucleazione hanno invece svolto un ruolo marginale la prassi applicativa e le pronunce giurisprudenziali le quali, strette tra l'esigenza di salvaguardare il gettito e il timore di creare pericolosi precedenti, hanno variamente operato sulla definizione in senso restrittivo o estensivo, a seconda dei casi, impedendo il consolidarsi di una nozione generalmente accettata».

²²⁹ Ad oggi la disciplina interna di stabile organizzazione è contenuta nell'art. 162 d.p.r. n. 917/1986, introdotto a seguito della riforma del 2003.

²³⁰ In tal senso, *ex plurimis*, DEL GIUDICE M., *La stabile organizzazione elemento determinante per la tassazione del reddito d'impresa di soggetti non residenti*, in *Fisco*, 1983, p. 1239, CARBONE S.M., *La nozione di «stabile organizzazione» e la sua operatività nell'ordinamento italiano*, in *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 736, LUDOVICI P., *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, I, p. 72-73. Per un'analisi esaustiva del percorso seguito dalla giurisprudenza italiana sul tema vd. SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 243.

L'art. 5, par. 1 del Modello definisce una stabile organizzazione come una «sede fissa d'affari per mezzo della quale l'attività di un'impresa viene svolta in tutto o in parte»²³¹.

Tale nozione vale ad integrare il concetto di stabile organizzazione materiale, distinto da quello di stabile organizzazione personale, disciplinata dal successivo par. 5.

Dalla lettura della suesposta disposizione la dottrina più attenta²³² ha enucleato quattro requisiti fondamentali che devono essere soddisfatti affinché possa dirsi integrata la condizione di stabile organizzazione materiale, quali l'esistenza di un'installazione d'affari, la sua stabilità, la connessione di questa con l'esercizio normale dell'impresa e la sua idoneità a produrre un reddito.

Quanto al primo requisito, il Commentario al Modello OCSE²³³ stabilisce che esso è riscontrabile in presenza di locali, strutture o installazioni utilizzate dall'impresa, ancorché in modo non esclusivo, per l'esercizio della propria attività.

Lo stesso Commentario mostra di prediligere un approccio sostanziale rispetto ad uno puramente formale nell'individuazione del suddetto elemento, laddove chiarisce che anche il semplice possesso di un macchinario, di un'apparecchiatura o di uno spazio, sia pur occupato illegalmente dall'impresa, ovvero in assenza di un formale diritto di utilizzazione, vale a costituire il presupposto della sede d'affari, purché la stessa abbia l'effettivo ed oggettivo potere di disporne in modo non occasionale²³⁴.

Quanto al secondo requisito, la nozione di stabilità può essere interpretato in una duplice accezione.

In primo luogo, può essere letto in senso spaziale, valendo ad integrare una sede «fissa» d'affari ogni struttura, tra quelle sopra indicate, che presenti un collegamento con uno specifico punto geografico dello Stato, sebbene la stessa non debba essere necessariamente ancorata al suolo²³⁵.

²³¹ Traduzione libera. Il Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.ti 8-9, p. C (5) – 4 specifica che la determinazione di stabile organizzazione deve riferirsi al presente, non già al passato o al futuro ed inoltre va tenuta distinta dalle singole regole della Convenzione che definiscono il trattamento fiscale dei proventi che la stessa genera.

²³² Cfr. LOVISOLO A., *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 4/1983, p. 1132, CERIANA E., *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, I, p. 666.

²³³ Cfr. Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 10, p. C (5) – 4, il quale fa rientrare nella relativa nozione anche una piazzola dinanzi ad un mercato oppure un'area utilizzata in modo permanente come deposito.

²³⁴ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.ti 11-12, p. C (5) – 5.

²³⁵ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 21, p. C (5) – 8.

Anche con riferimento a tale profilo, il Commentario offre un criterio d'interpretazione del requisito spaziale di tipo teleologico-funzionale, integrando il parametro oggettivo della collocazione geografica con uno di tipo economico-sostanziale, stabilendo che nei casi in cui l'attività sia svolta contemporaneamente in luoghi vicini, debba considerarsi unica la sede d'affari laddove sia possibile ritenerli coerenti con la logica commerciale dell'impresa.

Pertanto, anche strutture diversificate sotto l'aspetto territoriale, quali una miniera o un hotel, possono costituire un *unicum* dal punto di vista giuridico se inserite nel medesimo contesto economico-funzionale²³⁶.

In secondo luogo, il requisito della fissità va letto in senso temporale, vale a dire che la sede d'affari deve essere utilizzata dall'impresa in modo durevole e non temporaneo.

Il Commentario richiede espressamente che l'installazione presenti un certo grado di permanenza, la quale viene solitamente riconosciuta sussistente nelle ipotesi in cui l'attività sia svolta per periodi di tempo superiori a sei mesi.

Tuttavia, al fine di stabilire il requisito della regolarità temporale²³⁷, occorre indagare la reale natura dell'attività d'impresa, potendo lo stesso ben ricorrere anche nelle ipotesi di attività periodiche o stagionali, ovvero nei casi in cui la stessa venga temporaneamente interrotta, ovvero quando presenti caratteristiche tali da giustificare una breve durata²³⁸.

Viceversa, potrà aversi una sede fissa nelle ipotesi in cui, pur essendo inizialmente designata per avere una limitata permanenza temporale, la stessa si mantenga, a causa di circostanze esterne imprevedibili, per un periodo di tempo tale per cui l'attività svolta debba considerarsi, di fatto, continuativa e, quindi, sia valutata, retroattivamente, alla stregua di una stabile organizzazione²³⁹.

Le suesposte particolari circostanze, derogatorie rispetto ad un concetto classico di «fissità», valgono ad esprimere quello che parte della dottrina ha contribuito a rimarcare come criterio distintivo tra permanenza intenzionale ed effettiva²⁴⁰, e rafforzano ulteriormente la tendenza di fondo del Modello a preferire canoni ermeneutici sostanziali rispetto ad elementi formali e di pura apparenza, che potrebbero facilmente prestarsi a pratiche elusive.

²³⁶ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.ti 22-25, pp. C (5) – 8-9.

²³⁷ Cfr. LOVISOLO A., *I requisiti di configurabilità della stabile organizzazione e il possesso di un bene immobile*, in *Diritto e pratica tributaria*, II, 1976, p. 553

²³⁸ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.ti 29-32, pp. C (5) – 10-11.

²³⁹ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 34, p. C (5) – 12.

²⁴⁰ Così SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 250.

In terzo luogo, la norma richiede che sussista una connessione, anch'essa di tipo funzionale, tra l'attività svolta dalla sede fissa d'affari e la casa madre, nel senso che la prima, indipendentemente dal suo contenuto, rileva esclusivamente nei termini in cui sia effettivamente riferibile all'impresa estera.

Secondo un primo orientamento deve trattarsi di attività rientrante nel quadro normale degli affari posti in essere dalla società non residente, contribuendo a realizzarne gli obiettivi imprenditoriali complessivi²⁴¹.

Secondo un diverso orientamento, la connessione teleologica vale ad identificare una relazione di tipo strumentale tra la stabile organizzazione e la casa madre, tale per cui non si impone che l'attività svolta dalla prima appartenga al tipo di quelle esercitate dalla seconda²⁴².

Infine, l'ultimo parametro rinvenibile nella disposizione in commento è rappresentato, secondo alcuni autori, dalla necessaria produttività dell'installazione fissa²⁴³.

La stessa dottrina ritiene che tale requisito possa essere desunto *a contrario* dall'elencazione negativa offerta dal successivo par. 4 dell'art. 5, il quale contempla tutte attività insuscettibili di produrre reddito in quanto meramente ausiliarie o preparatorie, nonché dal principio esposto dall'art. 7 del Modello, secondo cui gli utili attribuibili alla stabile organizzazione sono quelli che un'impresa indipendente avrebbe in concreto realizzato, alle medesime condizioni, pur in assenza di legame con un'impresa estera, all'interno dello Stato della fonte²⁴⁴.

Il Commentario sembra avallare una simile lettura, reputando implicito (*axiomatic*), sia pur non più rientrante tra i requisiti espressamente richiesti dalla norma per l'identificazione di una stabile organizzazione, che l'installazione debba avere una attinenza a produrre reddito²⁴⁵.

²⁴¹ Cfr. GARBARINO C., *Diritto convenzionale tributario*, op. cit., p. 121, VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, II ed., Deventer, 1990, p. 208

²⁴² Cfr. DELLA VALLE E., *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir*, in *Rassegna Tributaria* n. 5/2004, p. 1624

²⁴³ Così, *ex plurimis*, LOVISOLO A., *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, op. cit., p. 1127, BORIO G.F., *Stabile organizzazione: nozione e soggettività tributaria*, in *il fisco* n. 45/1996, p. 10919., GALLO F., *Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1985, p. 385.

²⁴⁴ Vd. LOVISOLO A., *La «stabile organizzazione»*, op. cit., p. 305-306.

²⁴⁵ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 7, p. C (5) – 3.

2.2. La *ratio* di certezza giuridica sottesa alle regole di esemplificazione positiva e negativa e la necessità di scongiurare un utilizzo distorto delle regole di determinazione della stabile organizzazione.

Al fine di contribuire alla realizzazione di un impianto normativo il più possibile chiaro e completo per il raggiungimento degli scopi antielusivi, l'art. 5 prevede, ai par. 2 e 4, un elenco di casi che rispettivamente sono riconducibili, o meno, alla nozione di stabile organizzazione così come enucleata dalla precedente disposizione fin qui esaminata.

Non essendo possibile in questa sede soffermarsi, con pretesa di esaustività, sull'analisi specifica delle singole ipotesi previste dalla norma, così come interpretate dal relativo Commentario, occorre procedere ad una loro disamina per linee generali, attraverso un'esposizione coerente con la tesi sostenuta nel presente elaborato.

Invero, la *ratio* sottesa a tale tecnica di produzione legislativa è rinvenibile, ancora una volta, oltre che nell'opportunità di escludere il rischio di un'ingiusta forma di doppia imposizione in capo all'impresa estera, nella ben più evidente necessità di evitare che le sempre più sofisticate strategie economico-fiscali poste in essere dalle aziende a livello internazionale riescano a scalfire le maglie di una lacunosa regolamentazione del regime convenzionale della stabile organizzazione, celandone la reale esistenza ovvero, al contrario, rendendola artificiosamente sussistente agli occhi degli Stati contraenti.

Una conferma della pregnanza assunta da tali finalità nel contesto della disciplina convenzionale deriva dalle modifiche che il nuovo Modello OCSE del 2017 ha apportato proprio al contenuto delle norme summenzionate, a seguito di una espressa volontà antielusiva derivante dalle conclusioni proposte dai lavori svolti in ambito BEPS, e delle quali si tratterà più approfonditamente nel prosieguo.

Il par. 2 include a titolo esemplificativo nella nozione di stabile organizzazione di cui al paragrafo precedente una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, un pozzo di petrolio o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali²⁴⁶.

Lo stesso Commentario²⁴⁷ ritiene che si tratti di un'elencazione non tassativa, pertanto integrabile nella prassi e che, ad ogni modo, anche tali parametri interpretativi accessori devono rispettare le medesime condizioni richieste dal par. 1 con riferimento alla sede

²⁴⁶ Per un approfondimento sull'interpretazione e l'individuazione delle singole nozioni vd. SANTAMARIA M., *op. cit.* p. 255 ss.

²⁴⁷ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 45, p. C (5) – 18.

fissa d'affari, non potendosi configurare una stabile organizzazione mancante dei requisiti fin qui esposti.

La dottrina maggioritaria sostiene che, con riferimento alle ipotesi contenute nel par. 2, la prova circa la sussistenza delle caratteristiche proprie di una stabile organizzazione deve essere offerta dall'Amministrazione finanziaria dello Stato contraente²⁴⁸.

Il par. 4 contiene una lista di casi che determinano l'inapplicabilità delle regole suesposte per l'individuazione della nozione di stabile organizzazione materiale.

Si tratta di una elencazione particolarmente ampia²⁴⁹, che ricomprende ipotesi specifiche o clausole più ampie, tutte accomunate dall'elemento rappresentato dal loro carattere preparatorio o ausiliario rispetto all'attività economica principale realizzata dalla casa madre.

Secondo il Commentario, le previsioni contenute nel paragrafo contribuiscono, insieme alla definizione in positivo dei requisiti della stabile organizzazione, a rendere maggiormente selettivo il test circa la sua sussistenza, garantendo ad un'impresa di non essere tassata in un altro Stato per un'attività meramente secondaria o accessoria, vale a dire non essenziale rispetto a quella esercitata dalla casa madre²⁵⁰, spesso precedente a quest'ultima e svolta in un breve arco temporale.

Può tuttavia affermarsi che, nell'ambito di un più generale e coerente programma di contrasto all'utilizzo distorto delle regole convenzionali, le medesime disposizioni vadano interpretate anche nei termini in cui esse consentano di evitare, al contempo, uno sfruttamento dello *status* della stabile organizzazione realizzato tramite la fittizia localizzazione nello Stato della fonte di una struttura aziendale, dalla quale l'impresa estera non ritrae alcun apporto significativo in termini di produttività.

²⁴⁸ In tal senso ADONNINO P., *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 106 ss., POZZO A., *Requisiti necessari per la sussistenza di una stabile organizzazione di soggetti non residenti*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, p. 361 ss.

²⁴⁹ L'art. 5, par. 4, prevede in particolare che nonostante le previsioni di cui a precedenti paragrafi, il termine «stabile organizzazione» non include: l'uso di un'installazione al solo scopo di deposito, esposizione o consegna di merce appartenente all'impresa (lett. a); il mantenimento di una quantità di beni o merci appartenenti all'impresa al solo scopo di deposito, esposizione o consegna (lett. b); il mantenimento di una quantità di beni o merci appartenenti all'impresa al solo scopo di trasformazione da parte di un'altra impresa (lett. c); il mantenimento di una sede fissa d'affari al solo scopo di acquistare merci o raccogliere informazioni per l'impresa (lett. d); il mantenimento di una sede fissa d'affari al solo scopo di condurre per l'impresa ogni altra attività (lett. e); il mantenimento di una sede fissa d'affari solamente per combinare le attività menzionate nei sotto-paragrafi precedenti (lett. f).

²⁵⁰ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.ti 58-60, p. C (5) – 25.

Quest'ultima lettura sembra confermata non solo dalle clausole aperte contenute nelle lett. e) ed f) del par. 4, le quali si prestano ad un utilizzo più esteso e flessibile al fine di ritenere preparatorie o ausiliarie anche attività non specificamente rientranti nel novero di quelle elencate, ma anche dall'introduzione del nuovo par. 4.1 nel nuovo Modello OCSE 2017, il quale, come si esporrà in seguito, rappresenta una norma a carattere prettamente antielusivo, la cui *ratio* risiede proprio nella necessità di scongiurare un artificioso impiego delle esenzioni contenute nel paragrafo precedente.

2.3. L'esercizio indiretto dell'attività d'impresa. La definizione di stabile organizzazione personale e la nozione di «dipendenza» come strumenti di contrasto all'elusione dello *status* di stabile organizzazione materiale.

Un ulteriore rimedio convenzionale contro forme di pianificazione fiscale aggressiva riguardanti lo *status* di stabile organizzazione è rappresentato dalle regole che definiscono la stabile organizzazione personale.

Si tratta di una clausola che estende il trattamento convenzionale riservato dall'art. 5 alle strutture materiali fisse di un'impresa estera, attivabile nei casi in cui la stessa eserciti la propria attività in via indiretta, servendosi di soggetti che hanno il potere di impegnarla nella conclusione di affari rientranti nel novero di quelli normalmente posti in essere dalla casa madre.

L'incipit e l'ultimo periodo dell'art. 5, par. 5, subordinano espressamente i requisiti speciali previsti per la stabile organizzazione personale al previo accertamento della sussistenza di quelli generali già contemplati dalle regole precedentemente esposte, ivi incluse le ipotesi di esemplificazione positiva o negativa.

Ciò sta a significare che solo i soggetti che soddisfino contemporaneamente tutte le condizioni richieste possono essere considerati una stabile organizzazione di tipo personale dell'imprenditore estero²⁵¹.

La norma contempla tre diversi requisiti, di tipo soggettivo, oggettivo e temporale²⁵².

²⁵¹ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 100, p. C (5) – 42

²⁵² Tale classificazione è ripresa da SANTAMARIA M., *op. cit.*, p. 267.

Il primo requisito presuppone l'esistenza di un rapporto di dipendenza ovvero una connessione tra l'attività svolta dal rappresentante e l'impresa estera²⁵³.

Tale circostanza vale a delineare la distinzione concettuale tra la figura dell'agente dipendente e quella, prevista in via derogatoria dal successivo par. 6, dell'agente indipendente, quest'ultimo da intendersi come colui che opera in favore dell'impresa estera ma che svolge un'attività rientrante nell'ambito del quadro normale dei propri affari.

Dal combinato disposto dell'art. 5, par. 5 e 6, solo la prima delle suddette figure vale ad integrare un'ipotesi di stabile organizzazione, al netto dell'ulteriore regola antielusiva contemplata dall'ultimo periodo del par. 6, di cui si tratterà oltre.

Quanto alla nozione di dipendenza, la stessa deve essere considerata in una duplice accezione, giuridica ed economica.

Nella prima accezione essa vale a delineare la sussistenza di un rapporto di subordinazione dell'agente rispetto alle direttive, istruzioni o ordini impartiti dalla casa madre.

Nella seconda accezione viene considerata quale mancata assunzione del rischio d'impresa da parte del soggetto che esercita la propria attività per conto della casa madre, tale per cui le conseguenze economiche e gli effetti delle obbligazioni assunte ricadranno esclusivamente su quest'ultima.

Il secondo requisito si riferisce al tipo di attività che l'impresa, in via indiretta, esercita per il tramite del proprio rappresentante.

Si tratta, in linea generale, di attività di tipo prettamente contrattuale che impegnano la casa madre verso l'esterno.

Il par. 5 richiede che l'agente concluda abitualmente contratti ovvero svolga un ruolo decisivo nella conclusione di contratti regolarmente conclusi senza modificazioni sostanziali da parte dell'impresa.

Il Commentario chiarisce che il termine «conclusione» si riferisce anche ai casi in cui il diritto civile dello Stato della fonte ammetta la possibilità di un perfezionamento dell'accordo pur in assenza di una specifica negoziazione, ovvero laddove quest'ultima sia avvenuta fuori dallo Stato medesimo²⁵⁴.

²⁵³ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 83, p. C (5) – 35 specifica che può trattarsi tanto di una società quanto di un individuo, che sia residente o meno nello Stato della fonte, purché l'attività da questi compiuta ecceda quella di mera promozione o sponsorizzazione di quella svolta dall'impresa.

²⁵⁴ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 87, p. C (5) – 37.

Quanto all'elemento del ruolo decisivo, esso sussiste anche nel caso in cui l'accordo non sia formalmente concluso dall'agente, ma la sua opera sia stata comunque determinante²⁵⁵.

La norma contempla ulteriori tre sotto-criteri che si riferiscono alle caratteristiche ed all'oggetto specifico dei contratti che l'agente dipendente deve formalizzare.

Deve trattarsi di negozi stipulati in nome dell'impresa, traslativi della proprietà o di un altro diritto di godimento inerente a beni posseduti dalla stessa, ovvero riguardanti la prestazione di servizi da parte di questa.

La condizione essenziale è, dunque, rappresentata dalla circostanza che le obbligazioni derivanti da tali accordi siano adempiuti dall'impresa piuttosto che dall'agente stesso, indipendentemente dal fatto che la prima possieda o sia proprietaria del bene al momento della stipulazione del contratto²⁵⁶.

Infine, il terzo requisito di tipo personale si riferisce all'abitudine dell'attività prestata dall'agente dipendente.

Tale condizione riflette il principio generale in tema di stabile organizzazione materiale per cui la stessa può ritenersi sussistente solo in presenza di attività durevoli e non meramente transitorie²⁵⁷.

Già dall'analisi delle regole suesposte emerge chiaramente, anche in questo caso, l'intenzione di garantire un uso corretto della nozione di stabile organizzazione, prevenendo potenziali accorgimenti giuridici posti in essere dalle imprese multinazionali nel tentativo di far venir meno i requisiti normativi enucleati per la sede fissa d'affari.

In tale ottica anche la disciplina della stabile organizzazione personale rientra nella medesima logica di certezza sottesa alle previsioni a carattere interpretativo ed esemplificativo che caratterizzano l'intero articolo, ampliando lo spettro di intervento dell'autorità competenti degli Stati in relazione a pratiche di occultamento fittizio di strutture o articolazioni, anche di tipo soggettivo, per il tramite delle quali la casa madre gestisca indirettamente i propri affari.

²⁵⁵ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 89, p. C (5) – 38 fa l'esempio di colui che sollecita o riceve commesse inviate direttamente ad un deposito dal quale i beni appartenenti all'impresa sono consegnati e dove la stessa solitamente approva le transazioni.

²⁵⁶ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.ti 94-95, p. C (5) – 40.

²⁵⁷ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 98, p. C (5) – 41.

2.4. Le regole cd. «*anti-fragmentation*» e «*anti splitting-up*» e le varie forme di elusione prese in considerazione dalla nuova versione del Modello OCSE 2017.

Esaminata nei termini di cui sopra la disciplina generale della stabile organizzazione occorre a questo punto evidenziare quali siano le clausole che il Modello OCSE 2017 contempla al fine specifico di contrastarne le principali forme di abuso.

Tutte le modifiche di cui si tratterà nel prosieguo emergono, ancora una volta, dalle conclusioni formulate in ambito BEPS, ed in particolare dal Rapporto Finale all'*Action 7* del relativo Progetto, avente ad oggetto proprio la prevenzione dei casi di elusione dello *status* di stabile organizzazione²⁵⁸.

Ognuna delle singole disposizioni antielusive risponde all'esigenza di contrastare particolari strategie fiscali idonee ad aggirare le norme contenute nell'art. 5 del Modello.

In primo luogo, vengono in rilievo quelle condotte consistenti nell'utilizzo abusivo degli accordi di commissione, definiti dal summenzionato Rapporto Finale come quegli accordi con cui un soggetto vende prodotti in uno Stato in nome proprio ma per conto di un'impresa estera che ne è proprietaria.

Tale strumento giuridico da un lato, consente all'impresa medesima di non dover tecnicamente costituire, ai fini fiscali, una stabile organizzazione in detto Stato per la vendita dei suddetti prodotti mentre, dall'altro, limita l'imposizione del commissionario alla sola remunerazione percepita per il servizio prestato, normalmente delle provvigioni, escludendo i ricavi delle vendite stesse.

Allo scopo di contrastare un simile comportamento elusivo è stata modificata la portata dell'art. 5 con riferimento alla nozione di stabile organizzazione personale, mediante l'inserimento di un ultimo inciso nella formulazione del par. 5 che preclude l'individuazione di un agente indipendente quando questi, pur operando nell'ambito della propria ordinaria attività, agisce esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di un'impresa cui è strettamente correlato.

In secondo luogo, il Rapporto Finale prende in considerazione una serie di condotte consistenti nel frazionamento dell'attività economica di un'impresa estera nel territorio dello Stato della fonte al solo scopo di rientrare in uno dei casi di esenzione contemplati

²⁵⁸ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

dall'art. 5 par. 4, configuranti, come detto, ipotesi meramente preparatorie ed irrilevanti nel contesto generale degli affari della casa madre.

In tale prospettiva, il nuovo Modello prevede un nuovo par. 4.1 il quale introduce una regola particolarmente complessa, congegnata in base ad un articolato meccanismo di presunzioni che attribuisce rilievo all'attività complessiva svolta dall'impresa in un determinato luogo, anche attraverso la combinazione di piccole strutture ad essa strettamente correlate, nonché alle funzioni a queste attribuite, onde farne conseguire l'inapplicabilità delle esclusioni di cui al par. 5.4 e, al contrario, inferirne la sussistenza di una stabile organizzazione²⁵⁹.

La pregnanza assunta dalle disposizioni summenzionate risulta confermata dal fatto che il Comitato Fiscale dell'OCSE ha avvertito la necessità di inserire nella nuova versione del Modello OCSE 2017 il nuovo par. 5.8, il quale contiene una definizione specifica della nozione di «impresa strettamente correlata», utilizzata tanto nell'ultimo periodo del par. 5.5 quanto nella suesaosta *anti-fragmentation rule* di cui al par. 4.1.

Tale norma subordina il concetto di «stretta correlazione» alla circostanza per cui la persona o l'impresa sono rispettivamente l'una sotto il controllo dell'altra, ovvero entrambi sono soggette al controllo di una stessa persona o impresa.

Inoltre, una persona o un'impresa sarà automaticamente considerata strettamente correlata se possiede, direttamente o indirettamente, più del 50% degli interessi economici dell'altra, ovvero se un altro soggetto o impresa possiede, direttamente o indirettamente, degli interessi economici della persona o dell'impresa o delle due imprese²⁶⁰.

Infine, vale la pena di analizzare l'ultima forma di elusione contemplata dal Rapporto Finale e connotata da una suddivisione dei contratti, nell'ambito delle attività di esplorazione e sfruttamento della piattaforma continentale, tra le imprese appartenenti al medesimo gruppo, in modo da rientrare nel limite massimo di 12 mesi previsto dall'art. 5.3, oltre il quale un cantiere, un progetto di costruzione o di montaggio ovvero un progetto di installazione, possono considerarsi una stabile organizzazione materiale.

²⁵⁹ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 81, p. C (5) – 34 prevede una serie di esempi esplicativi della regola summenzionata.

²⁶⁰ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 119, p. C (5) – 48 chiarisce che il concetto va distinto da quello di «imprese associate» contemplato dall'art. 9 del Modello.

È bene rilevare che, in questo caso, la scelta operata dal nuovo Modello OCSE 2017 per contrastare tali pratiche abusive di frazionamento dei contratti è stata affidata alla specifica regola antiabuso di cui all'art. 29, par. 9, il quale verrà approfondito in seguito.

Basti in questa sede sottolineare come lo stesso Commentario²⁶¹ suggerisce, agli Stati che non intendano includere tale regola nei propri accordi bilaterali, di optare per un secondo rimedio, anch'esso proposto dal Rapporto Finale all'*Action 7*.

La regola cd. *anti-splitting*, contemplata espressamente dall'art. 14 della Convenzione Multilaterale BEPS, stabilisce che al fine di constatare se vi sia stato il superamento del limite temporale occorre verificare contemporaneamente se le attività considerate siano svolte durante uno o più periodi di tempo che, complessivamente, superano i 30 giorni e non superino i 12 mesi, se siano tra esse collegate e svolte per periodi di tempo, ciascuno superiore a 30 giorni, da una o più imprese correlate, così da aggiungere ognuna di queste singole porzioni di lavori al periodo di tempo complessivo.

In conclusione, dalla particolarità delle regole suesposte, sembra potersi desumere il chiaro intento del Modello di Convenzione di approntare valide soluzioni al problema dell'elusione fiscale internazionale in materia di stabile organizzazione, definendo un quadro strutturato e complesso di gestione delle singole fattispecie considerate.

3. L'abuso dei trattati internazionali in materia tributaria.

A questo punto della nostra analisi è opportuno soffermarsi sulla tematica inerente all'abuso delle convenzioni internazionali di natura fiscale.

È bene premettere che, nonostante il tema trattato in questa sede abbia ad oggetto la nozione di abuso nella specifica materia dei trattati fiscali, quest'ultima si salda in modo inscindibile con quella che i singoli ordinamenti nazionali, negli ultimi anni, hanno contribuito a definire riguardo alle fattispecie interne connotate da schemi negoziali apparentemente leciti ma che, in sostanza, producono un illegittimo risparmio d'imposta in capo ai contribuenti²⁶².

²⁶¹ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 5, p.to 52, p. C (5) – 21.

²⁶² Nel panorama normativo italiano è di recente introduzione l'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, il quale ha finalmente positivizzato un principio di origine prettamente giurisprudenziale. Per approfondimenti sul percorso di introduzione del principio di abuso del diritto nel sistema giuridico italiano vd. BORIA P., *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 6/2017, p. 665, GALLO F., *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2016,

Sul piano del diritto tributario internazionale, come si è già avuto modo di evidenziare, il contesto di economia globale ed internazionale porta naturalmente ciascun contribuente a pianificare la propria attività economica tenendo in considerazione i risvolti fiscali che la stessa può presentare.

In tale ottica, l'analisi delle convenzioni internazionali costituisce l'elemento cardine di valutazione per la progettazione degli affari di un lavoratore o di un'impresa che opera su scala multinazionale, posto che le regole contenute negli accordi bilaterali tra gli Stati interessati incidono fortemente sulla convenienza economica degli stessi.

I trattati fiscali rappresentano, ad oggi, un parametro normativo con il quale ogni imprenditore è tenuto a confrontarsi per la realizzazione dei propri obiettivi, atteso che essi forniscono una soluzione condivisa dai Paesi contraenti rispetto alle problematiche derivanti dalla doppia imposizione ma, al tempo stesso, garantiscono benefici di carattere tributario sui quali i contribuenti incentrano le proprie strategie finanziarie.

Il discrimine tra una legittima ricerca di uno sgravio fiscale o di una minore forma di tassazione e l'abuso del diritto convenzionale si rintraccia proprio nell'elemento soggettivo costituito dall'intenzione di ottenere un indebito risparmio d'imposta, attraverso la predisposizione di condotte artificiose finalizzate ad accedere ai suddetti benefici nei casi in cui i trattati internazionali non lo consentirebbero.

Da tale constatazione nasce la generica espressione, sovente utilizzata negli studi della tematica, di «utilizzo improprio dei trattati»²⁶³, la quale sta ad identificare quel fenomeno consistente nello sfruttamento o aggiramento delle regole convenzionali al fine di limitare i carichi fiscali gravanti sulle attività economiche connotate da elementi di estraneità.

Il Comitato Fiscale dell'OCSE si è da sempre interessato, fin dai tempi immediatamente successivi all'adozione dei primi Modelli di Convenzione, al problema dell'abuso del diritto fiscale convenzionale, affrontandolo in una serie di studi giuridici²⁶⁴

pp. 837 ss., DE VITA M., *Elusione fiscale e abuso del diritto: la codificazione di una comune clausola antiabuso*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018, I, pp. 35 ss. Per un'analisi accurata del principio di abuso del diritto fiscale in generale cfr. ZIZZO G., *La nozione di abuso nell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, in AA.VV. (a cura di Della Valle E. - Ficari V. - Marini G.), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, BASILAVECCHIA M., *Profili procedurali dell'art. 10 bis dello Statuto del contribuente*, in *Corriere tributario*, n. 43/2016, pp. 3281 ss. Sui rapporti tra abuso del diritto ed elusione vd. FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere tributario*, n. 1/2011, p. 13.

²⁶³ Cfr., *ex plurimis*, VAN WEEGHEL S., *The improper use of tax treaties*, London – The Hague – Boston, 1998.

²⁶⁴ Tra tutti, vale la pena di menzionare, OECD, *International tax avoidance and evasion. Four related studies*, in *Issues of International Taxation*, n. 1, Paris, 1987.

che hanno portato, nel corso degli anni, alla revisione ed all'integrazione delle disposizioni pattizie in modo da contrastare le diverse emergenti forme di evasione ed elusione fiscale.

Come detto, le misure bilaterali volte a fronteggiare il fenomeno dell'abuso del diritto dei trattati in materia tributaria si affiancano, pertanto, a quelle interne predisposte dalle singole legislazioni nazionali, volte a porre un rimedio alle più disparate condotte fraudolente o elusive perpetrate dai contribuenti, anche a livello internazionale²⁶⁵.

Come già sottolineato e come si avrà modo di analizzare più specificamente, l'elaborazione di una politica antielusiva comune a livello internazionale ha subito una forte spinta grazie alle recenti modifiche apportate al Modello OCSE 2017, frutto anch'esse delle proposte di revisione formulate nel Rapporto Finale all'*Action 6* del Progetto BEPS sopra citato.

3.1. Le possibili forme di abuso del diritto tributario convenzionale.

A seconda degli scopi perseguiti dai contribuenti nella pianificazione fiscale aggressiva delle proprie strategie imprenditoriali rispetto alle norme dei trattati internazionali è possibile distinguere diverse tipologie di schemi elusivi che interessano direttamente il diritto tributario di fonte pattizia.

La dottrina più accreditata ha tentato di ricondurre a sistema le molteplici fattispecie che, a diverso titolo, si caratterizzano per un aggiramento degli obblighi convenzionali, dando luogo alla figura dell'abuso del trattato, definendo tale «il fenomeno in cui un soggetto, al fine di ottenere un risparmio d'imposta, richiede i benefici di un regime convenzionale cui non avrebbe diritto in ragione della sua situazione sostanziale»²⁶⁶.

Al di là dei tentativi di ricostruzione di una categoria generale, i tratti caratteristici di una figura *latu sensu* abusiva, rinvenibili in un comportamento distorsivo di una regola del trattato, consentono di identificare quelle situazioni che, in negativo o in positivo, sono ad essa riconducibili.

Sotto il primo profilo, è possibile tenere distinta dalla nozione di abuso la condotta di un'impresa, pienamente lecita e definita comunemente *treaty routing*, consistente nella

²⁶⁵ Sul rapporto tra la disciplina antiabuso di fonte interna e quella convenzionale vd. PISTONE P., *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 679 ss.

²⁶⁶ Così PISTONE P., op. ult. cit., p. 658.

costituzione di una struttura effettivamente operativa, quale una società controllata o una stabile organizzazione, nel territorio di uno Stato, al fine di trarre un vantaggio dalla minor tassazione ivi prevista²⁶⁷.

Ancora, è possibile escludere dal concetto di abuso delle convenzioni internazionali quelle violazioni dei trattati perpetrate dagli Stati contraenti mediante l'introduzione di una normativa interna successiva che sia in contrasto con gli obblighi assunti a livello pattizio (cd. *treaty override*)²⁶⁸.

Sotto il secondo profilo, le fattispecie che più frequentemente possono essere considerate elusive dei trattati fiscali si distinguono in soggettive ed oggettive.

In relazione alle prime, la più importante forma di abuso delle convenzioni è quella che si realizza attraverso schemi cd. di *treaty shopping*, connotati dallo sfruttamento di una figura giuridica interposta localizzata all'interno di uno degli Stati contraenti di un trattato, ai cui benefici fiscali l'impresa miri ad avere indebitamente accesso.

La natura soggettiva di tale ipotesi abusiva deriva proprio dal fatto che essa conduce alla realizzazione di una struttura trilaterale, composta dall'imprenditore interponente, l'entità giuridica interposta (cd. *conduit company*) ed il Paese della fonte del reddito oggetto di pianificazione fiscale aggressiva.

Parte della dottrina²⁶⁹ tende a distinguere questa tipologia di schemi elusivi dalle cd. situazioni triangolari, le quali vedono coinvolte non già un soggetto interposto bensì una stabile organizzazione per il tramite della quale la casa madre controlla una diversa società residente in uno Stato terzo ed ottiene il riconoscimento dei benefici convenzionali del trattato stipulato tra quest'ultimo e lo Stato di residenza della sede fissa d'affari.

In relazione alle seconde, costituiscono esempi oggettivi di abuso del diritto i comportamenti con cui i contribuenti tentano di rendere operative nei propri confronti talune regole convenzionali piuttosto che altre (cd. *rule shopping*), favorendo quelle clausole di delimitazione della potestà impositiva che, attribuendo un diritto esclusivo

²⁶⁷ Per approfondimenti sulla distinzione concettuale vd. TERR L.B., *Treaty routing vs. treaty shopping: planning for multicountry investment flows under modern limitation on benefits articles*, in *Intertax*, vol. 17, n. 12/1989, p. 521 ss.

²⁶⁸ In questo senso MASTELLONE P., *L'abuso del diritto tributario*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, op. cit., p. 149.

²⁶⁹ Così PISTONE P., op. ult. cit., p. 670. L'autore ritiene tuttavia che questa diversa categoria di ipotesi dà luogo ad un rischio di abuso delle convenzioni «non sempre necessariamente elevato», a fronte, invece, di un «trattamento particolarmente penalizzante per la sede fissa d'affari, che quasi mai è possibile risolvere attraverso lo strumento della procedura amichevole».

alla tassazione in capo allo Stato di residenza, minimizzano le ritenute operate dallo Stato della fonte²⁷⁰.

Infine, vanno annoverati tra le possibili fattispecie di abuso del trattato quei comportamenti consistenti nello sfruttamento di possibili conflitti negativi di qualificazione tra gli Stati contraenti, dai quali emerge una situazione di doppia non imposizione.

Quest'ultima categoria è quella che maggiormente interessa i profili interpretativi delle convenzioni internazionali e che il Modello OCSE tenta di risolvere mediante la sempre maggiore incisività attribuita alle clausole contenenti definizioni generali, ovvero fornendo parametri di risoluzione di eventuali contrasti a livello semantico, come le già analizzate regole contenute negli artt. da 3 a 5.

3.2. Il nuovo art. 29 del Modello di Convenzione ed il contrasto al cd. *treaty shopping*.

Il problema dell'elusione fiscale internazionale, pur rappresentando una delle maggiori preoccupazioni per gli Stati contraenti non è, tuttavia, mai stato affrontato in modo netto e deciso dalla comunità internazionale, mancando una regola convenzionale²⁷¹ *ad hoc* che valesse a disciplinare gli effetti di una potenziale operazione abusiva ed a contrastare l'utilizzo improprio del trattato.

Tale lacuna è stata colmata dalle recenti modifiche introdotte al Modello di Convenzione OCSE che, nella sua ultima versione, prevede il nuovo art. 29, contenente norme deputate alla regolamentazione dei presupposti necessari al riconoscimento dei benefici convenzionali in capo ad un contribuente.

La novella dello schema di convenzione deriva, come su esposto, dai risultati degli studi predisposti dall'OCSE nell'ambito dell'*Action 6* al Progetto BEPS, avente ad oggetto proprio la prevenzione dell'abuso dei trattati.

²⁷⁰ L'ipotesi classica è quella che riguarda un tentativo di trasformazione di un reddito derivante da un dividendo in uno prodotto da una stabile organizzazione. Cfr. MASTELLONE P., *op. cit.*, p. 150.

²⁷¹ Il tema era affrontato solamente da una serie di previsioni esplicative contenute nel Commentario all'art. 1.

In particolare, il Rapporto Finale in precedenza citato e pubblicato nel 2015, contemplava tre diversi fronti²⁷² per contrastare il fenomeno dell'elusione fiscale internazionale.

In relazione al primo fronte, veniva suggerito lo sviluppo di un modello di convenzione che contemplasse previsioni e raccomandazioni aventi ad oggetto la configurazione di regole domestiche destinate a scongiurare un accesso ai benefici convenzionali in circostanze non consentite.

In relazione al secondo fronte, si proponeva l'obiettivo di chiarire che i trattati fiscali non sono pensati per essere utilizzati in modo da ingenerare fenomeni di doppia non imposizione.

In relazione al terzo fronte, veniva fissato il proposito di identificare la politica fiscale che, in generale, gli Stati dovrebbero prendere in considerazione prima di decidere di concludere un accordo fra loro.

Il par. 22 del Rapporto²⁷³ prevedeva, inoltre, che i cambiamenti al diritto convenzionale, paventati in virtù delle suddette tre aree tematiche, avrebbero dovuto costituire il fulcro di un *minimum standard* normativo che contemplasse, almeno, l'espressa statuizione della comune intenzione degli Stati di eliminare la doppia imposizione, senza creare opportunità di ridotta o nulla tassazione attraverso forme di evasione o elusione fiscale, nonché attraverso l'implementazione di specifiche regole antiabuso volte a contrastare i meccanismi tipici del *treaty shopping*.

In relazione a quest'ultimo ordine di interventi, lo stesso Rapporto, sez. A., distingueva due diverse tipologie di casi che possono dar luogo ad un uso distorto dei benefici convenzionali.

Nella prima tipologia rientrano tutte quelle condotte volte ad aggirare le limitazioni imposte da una convenzione.

Nella seconda tipologia è possibile, invece, annoverare quei comportamenti che mirano ad eludere la legislazione domestica utilizzando proprio i benefici fiscali contemplati dal trattato.

Il Rapporto riteneva che proprio con riferimento alla prima categoria occorresse un approccio più diretto da parte delle stesse norme pattizie, essendo improbabile che una

²⁷² *Action 6 - Final Report, cit.*, par. 3, p. 15.

²⁷³ *Action 6 - Final Report, cit.*, par. 22, p. 19.

clausola generale antiabuso di fonte interna potesse risultare efficace nell'ottica della prevenzione di tali strategie²⁷⁴.

In tale ottica fu suggerito un approccio su tre fronti (*three-pronged approach*) per combattere il fenomeno del *treaty shopping*, inteso nella sua forma più classica, ovvero quella genericamente riconducibile a condotte attraverso le quali un soggetto, residente in uno Stato terzo, tenta di ottenere indirettamente l'accesso ai benefici che un trattato stipulato da altri Stati contraenti accorda ai residenti di questi ultimi.

Il primo approccio consiste nell'inclusione, all'interno dei trattati fiscali, di una esplicita dichiarazione avente ad oggetto l'obiettivo di evitare, attraverso la predisposizione delle regole convenzionali, l'insorgenza di fenomeni elusivi.

Il secondo ed il terzo approccio, invece, riguardano l'introduzione, all'interno del Modello di convenzione OCSE, di una specifica regola antiabuso basata su un complesso sistema di disposizioni limitative dei benefici convenzionali, al ricorrere di determinate condizioni (*limitation-on-benefit rules*, o "LOB rule"), ovvero di una clausola generale fondata sulla ricerca dello scopo principale di una condotta fiscale (*principale purpose test*, o "PPT rule"), al fine di verificare se detto scopo sia contrario o meno agli obiettivi del trattato.

Si tratta di due differenti strategie di lotta all'elusione fiscale internazionale, derivanti da altrettante esperienze giuridiche internazionali in materia tributaria²⁷⁵.

La regola "LOB", invero, si fonda su parametri oggettivi, garantendo una maggiore «certezza ed automaticità»²⁷⁶, a differenza della "PPT rule" che impone la ricerca della causa in concreto, ovvero delle spinte soggettive di una singola operazione o di un complesso di attività al fine di concludere se queste, ragionevolmente, possano reputarsi in linea con gli scopi del trattato.

Entrambe le misure suggerite dal Rapporto sono state recepite dall'art. 29 della nuova versione del Modello OCSE.

Invero, l'attuale formulazione della norma summenzionata risulta strutturata in modo tale da offrire uno schema tripartito, consistente nell'alternativa lasciata agli Stati contraenti di optare per l'inclusione della sola regola generale antiabuso di tipo "PPT"

²⁷⁴ *Action 6 - Final Report*, cit., par. 16, p. 17.

²⁷⁵ La tecnica rappresentata dalla clausola «LOB» è di derivazione statunitense e costituisce una politica di contrasto all'abuso delle convenzioni «molto aggressiva» ma allo stesso tempo efficace, utilizzata in gran parte delle convenzioni internazionali siglate dagli U.S.A. Vd. PISTONE P., *op. ult. cit.*, p. 689.

²⁷⁶ Così TARIGO P., *op. cit.*, p. 268.

(art. 29, par. 9), ovvero della versione dettagliata delle regole limitative di tipo “LOB” (art. 29, par. 1-7), ovvero, ancora, di una combinazione²⁷⁷ di entrambi i suesposti meccanismi.

Passando in rassegna le diverse disposizioni contenute nell’art. 29, appare evidente che l’obiettivo principale perseguito dalla norma è quello di porre una limitazione all’operatività delle regole convenzionali nei casi in cui risulti che un soggetto non ne abbia diritto, ovvero quando risulti di immediata percezione il fine elusivo della propria condotta fiscale.

Sotto il primo profilo, occorre prendere in esame le disposizioni contemplate nei par. 1-7.

In primo luogo, si attribuisce la facoltà agli Stati di introdurre un altro requisito soggettivo cui subordinare l’operatività dei trattati, aggiuntivo²⁷⁸ rispetto a quelli già enucleati dall’art. 1 del Modello.

Infatti, è stabilito che gli Stati contraenti possono restringere l’ambito applicativo del trattato a tutti i residenti che, in base alle disposizioni dei paragrafi che seguono, siano identificabili come «persone qualificate» (*qualified persons*).

L’elenco specifico dei soggetti cui è possibile attribuire automaticamente tale caratteristica è contenuto nel par. 2 ed include le persone fisiche, uno Stato contraente o una sua suddivisione politica o un’agenzia o un ente strumentale, una società quotata, le società affiliate a società ed enti quotati²⁷⁹, le organizzazioni non lucrative o i fondi pensione riconosciuti, enti che superino i cd. *ownership e base erosion tests*²⁸⁰ e fondi di investimento collettivo.

²⁷⁷ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 29, p.to 2, p. C (29) -1 chiarisce che tale combinazione non deve in alcun modo restringere l’ambito applicativo della clausola generale antiabuso di cui al par. 9. Pertanto, laddove non siano applicabili le regole che acconsentono al riconoscimento del diritto ai benefici convenzionali di cui ai par. 1-7, un’operazione non può considerarsi, per ciò solo, contraria allo scopo della convenzione così come enucleato nella PPT rule.

²⁷⁸ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 29, p.to 8, p. C (29) – 4 specifica che la persona qualificata deve comunque possedere tutti i requisiti previsti dalle altre regole del trattato. Ad. es. un soggetto residente deve anche essere beneficiario effettivo dei dividendi ai sensi dell’art. 10 del Modello.

²⁷⁹ La *ratio* dell’attribuzione della qualifica di persona qualificata ad una società quotata o di sue partecipate, che opera nel contesto di mercati regolamentati, consiste nell’inverosimiglianza che esse pongano in essere pratiche di *treaty shopping*. Così, TARIGO P., *op. cit.*, p. 277.

²⁸⁰ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 29, p.ti 46-54, p. C (29) – 22 ss., nella versione dettagliata della disposizione in commento, offre alcuni esempi specifici di funzionamento dei suddetti test, incentrati sul possesso diretto o indiretto di un certa percentuale di quote associative in un determinato arco temporale, ovvero sul pagamento diretto o indiretto delle imposte applicabili ai redditi maturati o posseduti dalla società nel periodo considerato.

Il par. 3 prevede una regola accessoria finalizzata a garantire l'accesso ai benefici del trattato anche nei casi in cui il soggetto non possa essere definito come soggetto qualificato ai sensi delle previsioni che precedono.

Con essa si stabilisce che i benefici convenzionali derivanti da redditi o patrimoni posseduti sono garantiti ad una persona che, sia pur non qualificata, è inserita nella gestione effettiva di un'impresa nel suo Stato di residenza e tali redditi promanano o sono accessori a tale attività.

Il Commentario richiede, ai fini dell'operatività della norma, il superamento del cd. *active conduct test*, il quale prevede il soddisfacimento del duplice requisito dello svolgimento di un'attività nello Stato di residenza della persona non qualificata e dell'erogazione dei benefici richiesti ad essa connessa²⁸¹.

I par. 4 e 5 dell'art. 29 estendono l'applicabilità delle regole del trattato anche alle società che, pur non essendo definite persone qualificate, siano partecipate da cd. «beneficiari equivalenti», ossia da persone nei cui confronti avrebbe trovato applicazione il trattato, ovvero alle cd. *head-quarter companies* di un gruppo multinazionale.

Infine, il par. 6 della norma in commento contempla il cd. «test delle autorità competenti», consentendo ad una persona non qualificata di ottenere l'accesso ai benefici convenzionali qualora dimostri all'amministrazione di uno Stato contraente di soddisfare talune condizioni²⁸².

Sotto il secondo profilo, viene in rilievo la regola del cd. *principle purpose test* disciplinata dall'art. 29 par. 9.

Si tratta di una disposizione di chiusura a valenza generale, basata su una valutazione discrezionale, da parte degli Stati contraenti, degli scopi perseguiti da un contribuente al fine di stabilire se gli stessi si pongano in linea con gli obiettivi del trattato.

Essa rispecchia il principio generale, già espresso dal Commentario all'art. 1 del Modello OCSE, in base al quale i vantaggi di una convenzione non sono disponibili se la finalità primaria di un'intesa o di un'operazione economica sia quella di ottenere tali vantaggi in modo contrario alle ragioni per cui essi sono concessi.

²⁸¹ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 29, p.to 69, p. C (29) – 33. Le successive disposizioni del Commentario chiariscono in che termini la persona possa considerarsi impegnata nella gestione effettiva dell'impresa (p.ti 70-71) e le modalità attraverso cui tale analisi deve essere compiuta (p.to 74).

²⁸² Commentario al Modello OCSE 2017, art. 29, p.to 102, p. C (29) – 49 chiarisce che tale disposizione può trovare applicazione solo qualora la persona dimostri in modo soddisfacente alle autorità competenti che né la sua costituzione, acquisizione o mantenimento, né lo svolgimento di operazioni hanno come principale obiettivo quello di ottenere i benefici convenzionali.

Il Commentario specifica che tale regola non limita in alcun modo l'applicazione delle disposizioni che precedono, in quanto un beneficio negato in virtù delle regole suesposte non configura un beneficio ai sensi del trattato, tale per cui la clausola generale antiabuso dovrebbe negarlo.

Contrariamente, il fatto che ad un soggetto sia riconosciuto il diritto ai benefici della convenzione in base alla clausola «LOB» non vale di per sé ad escludere che la condotta da questi posta in essere possa, sotto il profilo sostanziale della regola generale di tipo «PPT», risultare parimenti abusiva²⁸³.

In conclusione, le due strategie predisposte dalla nuova versione dell'art. 29 del Modello risultano complementari e vanno lette in funzione dello scopo comune cui sono deputate, vale a dire la prevenzione dei casi che danno luogo ad un utilizzo improprio dei trattati fiscali, indipendentemente dalla circostanza che il monito di un'operazione abusiva possa derivare dall'integrazione di requisiti specifici ed immediati quali quelli descritti nei par. da 1-7 ovvero da una valutazione di tipo sostanziale-teleologico dell'intero schema negoziale predisposto dal contribuente.

3.3. La clausola antielusiva del «beneficiario effettivo» nella disciplina dei dividendi, interessi e canoni.

L'analisi delle disposizioni convenzionali connotate da una marcata logica antielusiva deve necessariamente rivolgersi alla disciplina dettata dal Modello OCSE ai redditi che promanano da dividendi, interessi e canoni, rispettivamente contenuta negli artt. 10, 11 e 12.

In questa sede dovrà necessariamente sorvolarsi sulla complessa regolamentazione di tali redditi, nonché sulla specifica definizione dei concetti giuridici inclusi nelle norme, dovendosi incentrare la disamina, piuttosto, sui profili che maggiormente attengono all'oggetto della trattazione, individuabili in tutti quegli elementi che sembrano caratterizzare anche tali previsioni in un'ottica di contrasto all'utilizzo distorto dei trattati.

Si tratta di fattispecie che attenta dottrina definisce come «redditi passivi» (*passive income*)²⁸⁴ atteso che essi producono una ricchezza che deriva non già da un'attività

²⁸³ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 29, p.to 172, p. C (29) – 86.

²⁸⁴ Così SCALIA R., *Dividendi, interessi e canoni*, in SACCHETTO C (a cura di), *op. cit.*, p. 240.

economica dinamica, bensì dal mero sfruttamento statico delle fonti da cui esse promanano.

Occorre sottolineare che le regole convenzionali che interessano tali redditi troveranno applicazione soltanto in via sussidiaria qualora il soggetto che invoca i benefici accordati dal trattato al fine di evitare la doppia imposizione sia un'impresa, per la quale risulterà operativa la disciplina generale contenuta nell'art. 7 già in precedenza esaminata.

In via di prima approssimazione, le previsioni a carattere distributivo contemplate nei primi paragrafi degli artt. 10 ed 11 del Modello, relativi a dividendi ed interessi, contemplano una potestà impositiva concorrente di entrambi gli Stati contraenti, limitando l'imposizione nello Stato di residenza del percettore a talune soglie di tipo quantitativo²⁸⁵.

Per i canoni, invece, l'art. 12, par. 1, prevede il diritto alla tassazione esclusiva dello Stato di residenza del soggetto che li possiede.

L'elemento in comune delle categorie di reddito considerate è, invece, rappresentato dalla condizione richiesta dalle norme che li disciplinano, in virtù della quale le stesse troveranno applicazione nei soli casi in cui il percettore possa essere qualificato «beneficiario effettivo» dei redditi stessi.

Tale clausola è comparsa per la prima volta nel Modello OCSE 1977 e fu inserita allo scopo di meglio definire il concetto di «pagati ad un residente» che avrebbe potuto dare luogo a numerose difficoltà interpretative²⁸⁶.

Il Commentario all'art. 10²⁸⁷ ritiene che la nuova regola chiarisce che lo Stato della fonte non è obbligato a rinunciare al proprio diritto di tassare i suddetti redditi per il semplice fatto che gli stessi siano stati pagati al residente di uno Stato con cui ha concluso un accordo fiscale.

²⁸⁵ È bene sottolineare che proprio con riferimento ai limiti quantitativi previsti per la tassazione dei dividendi da parte dello Stato di residenza della società erogatrice (Stato della fonte ai fini convenzionali), trattandosi di una previsione più vantaggiosa per il destinatario degli stessi e che, dunque, può facilmente prestarsi a condotte abusive, la nuova versione dell'art. 10, par. 2, per effetto delle modifiche proposte dal Rapporto Final all'Action 6 del Progetto BEPS, contiene un requisito temporale di partecipazione minimo, pari a 365 giorni, che la società percettrice deve possedere rispetto a quella che paga i dividendi medesimi.

²⁸⁶ Per approfondimenti vd. JAIN S., *Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases*, Amsterdam, 2013, p. 18 ss.

²⁸⁷ Commentario al Modello OCSE 2017, art. 10, p.to 12, p. C (10) – 4.

In ogni caso, mancando una definizione generale del termine utilizzato dalle norme convenzionali, parte della dottrina ha tentato di ricostruire le principali linee interpretative adattabili al concetto in esame²⁸⁸.

Si è ritenuto, alternativamente, che alla nozione di beneficiario effettivo potesse essere assegnato il significato rinvenibile nella legislazione interna dei Paesi di *Common Law* o degli Stati contraenti, ovvero quello che consenta di escludere dai benefici convenzionali i soggetti individuati dal Commentario, ovvero, infine, uno del tutto autonomo individuabile in funzione dello scopo e dell'oggetto della convenzione.

Quest'ultima lettura, ad oggi, sembra essere quella prevalente in dottrina²⁸⁹ ed in giurisprudenza²⁹⁰, identificandosi sulla base di un criterio di tipo teleologico il fine ultimo perseguito dalla clausola in commento, atteso che essa costituisce un valido strumento atto a limitare la concessione dei benefici convenzionali in tutti quei casi in cui il contribuente non si dimostri essere l'effettivo percettore del reddito stesso²⁹¹.

Questa impostazione è quella seguita, peraltro, dallo stesso Commentario al Modello OCSE, il quale ritiene che la suddetta clausola deve essere letta alla luce del contesto generale della convenzione, che oltre a scongiurare la doppia tassazione è finalizzata a prevenire forme di evasione ed elusione fiscale.

In tale ottica, la regola del beneficiario effettivo consente di restringere l'ambito applicativo delle disposizioni sui cd. *passive income* in tutti quei casi in cui venga costituita una struttura giuridica interposta tra il percettore del reddito ed il soggetto erogante, quale un agente, un prestanome, una società fiduciaria, un amministratore ovvero una mera *conduit company*, realizzandosi in tutte queste ipotesi una distorsione delle regole distributive avente carattere prettamente elusivo.

²⁸⁸ Vd. OLIVER J.D.B. – LIBIN J.B. – VAN WEEGHEL S. – DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000, p. 318.

²⁸⁹ In tal senso CORASANITI G., *Dividendi, Interessi, Canoni e Plusvalenze nel Modello OCSE*, in UCKMAR V (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 488 ss. L'Autore, rifacendosi ad autorevole dottrina straniera, ritiene che il contribuente non debba essere formalmente possessore di quei redditi, bensì deve soddisfare almeno uno dei seguenti requisiti di carattere sostanziale, ossia il potere di «decidere la produzione o il realizzo dei redditi» ed il potere di «disporre dei redditi prodotti o realizzati», prevalendo, pertanto, la sostanza sulla forma.

²⁹⁰ Da ultimo vd. Cass. Civ., sez. V, sent. n. 24287/2019.

²⁹¹ Tale funzione è sovente individuata dalla stessa giurisprudenza di legittimità. Cfr., ad esempio, Cass. Civ., sez. V, ord. n. 32840/2018, secondo cui «in virtù della clausola del beneficiario effettivo, può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente, che abbia l'effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi altrimenti una traslazione impropria dei benefici convenzionali o addirittura un fenomeno di non imposizione».

In siffatte circostanze, infatti, il destinatario dei proventi non può essere considerato beneficiario effettivo atteso che il diritto di utilizzazione e godimento degli stessi è vincolato dall'esistenza di un'obbligazione legale o contrattuale avente ad oggetto il trasferimento dei redditi pagati ad un soggetto diverso²⁹².

Tale situazione da luogo, pertanto, ad una specifica ipotesi di abuso del trattato, che si aggiunge alle altre forme che, sulla scorta delle disposizioni di cui all'art. 29 summenzionate, valgono a racchiudere tutte le possibili strategie di aggiramento dei limiti convenzionali.

In conclusione, la regola del beneficiario effettivo definisce un approccio specifico e diretto alla problematica dell'utilizzo distorto dei trattati fiscali, che non esaurisce il proposito del Modello di contrastare l'elusione della convenzione, ma che si innesta e si combina con una politica di più ampio respiro inaugurata negli ultimi anni²⁹³.

3.4. Le disposizioni introduttive ed il preambolo della Convenzione come prima spia dell'obiettivo degli Stati di non creare situazioni di doppia non-imposizione.

A questo punto della trattazione vale la pena di analizzare un'ultima, ma non per questo meno importante, previsione convenzionale deputata a confermare la linea di tendenza antielusiva delle convenzioni internazionali di natura tributaria.

Si tratta del titolo e del preambolo del trattato, i quali racchiudono in sé gli scopi generali dell'intero edificio convenzionale, definendo e perimetrando l'area d'intervento delle regole pattizie nonché le funzioni da queste assolte.

Prima della recente versione del Modello OCSE 2017, nessuna delle disposizioni summenzionate faceva esplicito richiamo alla finalità di prevenire l'elusione fiscale internazionale²⁹⁴.

Come in precedenza esposto, tra le tre linee di approccio identificate dal Rapporto Finale all'*Action 6* del progetto BEPS per combattere l'uso improprio dei trattati rientrava

²⁹² Commentario al Modello OCSE 2017, art. 10, p.to 12.4, p. C (10) – 5.

²⁹³ Così anche *Action 6, Final Report, cit.*, p.to 18, ult. periodo, p. 18.

²⁹⁴ In particolare, a seguito delle modifiche apportate al Modello nel 1992, era stato eliso dal titolo della Convenzione ogni riferimento tanto alla finalità di evitare la doppia imposizione quanto a quella di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale. La determinazione del contenuto del preambolo, invece, era rimessa agli Stati contraenti in sede di negoziazione dell'accordo, nel rispetto delle rispettive procedure costituzionali. Gli Stati contraenti, tuttavia, era soliti fare esplicito riferimento nell'intitolazione dei trattati sia al contrasto della doppia imposizione che alla repressione della doppia non imposizione

la raccomandazione di inserire un chiarimento espresso, all'interno del Modello, che essi non possono essere utilizzati per generare casi di doppia non imposizione²⁹⁵.

Anche quest'ultima proposta è stata recepita dal nuovo Modello OCSE 2017.

In primo luogo, nella sua più recente versione esso richiama nell'intitolazione lo scopo specifico di evitare la doppia imposizione e di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale.

In secondo luogo, ed è questa, a parere di chi scrive, l'innovazione dalla portata più dirompente, viene fissato già al livello dello schema di trattato il contenuto del preambolo che gli Stati sono chiamati a considerare nella definizione delle regole convenzionali.

Il preambolo contiene un esplicito richiamo tanto all'obiettivo degli Stati contraenti di implementare le proprie relazioni economiche e di sviluppare forme di cooperazione in materia tributaria, quanto quella di eliminare la doppia imposizione senza, tuttavia, creare opportunità di nulla o ridotta tassazione attraverso forme di elusione o abuso, incluse le pratiche di *treaty shopping* finalizzate all'ottenimento di benefici convenzionali nei confronti di residenti di Stati terzi.

Tale complessa ed articolata formulazione del preambolo costituisce un'ulteriore e decisiva conferma della netta volontà della comunità internazionale di predisporre uno strumento sempre più focalizzato sulle tematiche attualmente più pressanti del diritto tributario convenzionale, incentrando l'attenzione dell'interprete sui nuovi principali scopi antielusivi.

Pertanto, come ricordato dalla stessa Introduzione al Modello di convenzione, par. 16.2, il preambolo svolge un ruolo dirimente nell'ambito dell'interpretazione dei trattati, costituendo un criterio esegetico di tipo contestuale, rientrante tra i mezzi primari di cui all'art. 31, par. 1 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969.

Infine, nel quadro generale della tematica in esame, sembra meritare una menzione particolare anche la riscrittura dei primi paragrafi dell'introduzione, laddove attraverso il semplice ma significativo passaggio dall'espressione «questo è» di cui alla precedente versione, a quella di «questi sono» di cui alla nuova, entrambe riferite agli scopi principali dei trattati, è stata inclusa la finalità specifica di prevenire l'elusione fiscale, affiancandola ed equiparandola a quella tradizionale di scongiurare la plurima imposizione²⁹⁶.

²⁹⁵ A quest'ultimo fronte di azione il Rapporto ha dedicato l'intera sez. B.

²⁹⁶ Cfr. par. 3 dell'Introduzione al Modello OCSE 2017.

CONCLUSIONI

Alla luce delle argomentazioni finora esposte è opportuno trarre delle considerazioni conclusive in ordine alle tematiche sollevate ed alle loro possibili chiavi di lettura.

Si è avuto modo di evidenziare nel corso della trattazione che i principali fenomeni con cui il diritto tributario internazionale si è dovuto confrontare nelle diverse epoche storiche del secolo scorso, sono il frutto dei costanti mutamenti economici, politici e sociali che hanno interessato gli ordinamenti giuridici su scala mondiale.

In una prima fase, tendenzialmente corrispondente alla metà del ventesimo secolo, le limitate interazioni commerciali fra Stati e la conseguente sporadica esistenza di possibili punti di contatto tra potestà impositive sovrane diverse tra loro, fecero sì che la materia della fiscalità internazionale ricoprisse un ruolo marginale nel quadro delle scienze giuridiche pubblicistiche.

Si trattava di un momento storico caratterizzato da una evidente staticità nelle forme di circolazione della ricchezza e da un atteggiamento egoistico e di indifferenza degli Stati rispetto alla realizzazione di eventi a contenuto economico al di fuori dei propri confini nazionali.

Le caratteristiche stesse che i traffici commerciali fra Paesi possedevano in tale periodo, incentrate soprattutto sull'esportazione di merci e capitali tra realtà statuali geograficamente vicine, contribuiva a confinare le relazioni internazionali in una posizione strumentale al solo corretto funzionamento del sistema dei rapporti economici fra gli Stati medesimi.

Nel periodo immediatamente successivo al primo e, più in particolare, al secondo dopo-guerra, il crescente intensificarsi degli scambi e l'evoluzione repentina dei mercati verso un assetto di tipo globale, hanno imposto agli ordinamenti giuridici di confrontarsi con il conseguente problema derivante dalla convergenza delle potestà impositive, circostanza che portava con sé il rischio di effetti distorsivi sia a livello macroeconomico che microeconomico.

Sotto il primo profilo, l'eventualità per cui un reddito prodotto oltre i confini nazionali potesse scontare un livello di imposizione più elevato rispetto ad uno di fonte interna, contribuiva a disincentivare la crescita economica su scala internazionale, scoraggiando gli investimenti all'interno dei Paesi esteri e determinando un sostanziale immobilismo dei traffici commerciali oltre confine.

Sotto il secondo profilo, le situazioni di doppia imposizione, ingenerate dal conflitto tra le pretese fiscali dei diversi ordinamenti con cui il soggetto passivo entrava in contatto nello svolgimento della propria attività economica a livello multinazionale, facevano sorgere problemi di iniquità e discriminazione tra contribuenti, atteso che una medesima ricchezza, per il semplice fatto di essere prodotta all'interno del territorio nazionale piuttosto che al di fuori di esso, sarebbe stata oggetto di un trattamento tributario diverso e maggiormente gravoso.

Tali questioni cominciarono a rappresentare l'oggetto principale di numerosi dibattiti e contributi in seno alla dottrina internazionale-tributaria, nonché di appositi studi predisposti dalle organizzazioni internazionali, fra tutte la Società delle Nazioni, affidati ad esperti della materia.

Il tema di fondo di queste elaborazioni scientifiche era costituito proprio dalla necessità di introdurre, sia sul piano della legislazione domestica interna, sia sul piano della regolazione a livello convenzionale, un complesso di strumenti giuridici idonei a contrastare il fenomeno della doppia imposizione giuridica internazionale.

Con quest'ultima espressione si suole indicare quella fattispecie connotata da una sovrapposizione fra i diversi criteri di collegamento impositivo tra Stati sovrani ed indipendenti, di natura reale o personale, in capo ad uno stesso reddito, prodotto da un medesimo contribuente in un dato periodo d'imposta.

In particolare, l'esigenza di una rivisitazione del quadro dei rapporti esterni fra Stati in materia tributaria cominciò ad avvertirsi in conseguenza dell'impossibilità di rinvenire nel diritto internazionale, né sotto forma di principio né tantomeno di consuetudine, un limite oggettivo all'estensione della sovranità fiscale di un ordinamento, relativamente a fattispecie connotate da elementi di estraneità rispetto al proprio territorio.

In tale ottica, il modo più efficace per garantire un equo ed ordinato riparto delle legittime pretese impositive tra Paesi diversi, nei confronti di una determinata fonte di reddito o di ricchezza, fu rintracciato nella stipulazione di apposite Convenzioni internazionali, più che altro di natura bilaterale, attraverso cui esprimere l'adesione volontaria degli ordinamenti ad una limitazione delle rispettive potestà d'imperio originarie.

Sulla base degli accordi di fonte pattizia, invero, ciascuno Stato sovrano acconsente alla cessione di una porzione, ovvero all'esclusione totale, del proprio diritto di tassare una fattispecie, derogando ai meccanismi di funzionamento ordinari del potere impositivo nazionale.

A fronte di tali dirimenti questioni di diritto internazionale tributario, un ruolo decisivo verso la predisposizione di una strategia comune di contrasto agli effetti nefasti di un conflitto di attribuzioni tra potestà impositive, fu svolto dall'OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico), la quale iniziò ad elaborare, a partire dalla seconda metà del secolo scorso, un modello di trattato di natura fiscale che si offrì come schema-tipo per gli Stati durante la fase di negoziazione e fissazione delle regole convenzionali.

I primi modelli di Convenzione prevedevano un corpo omogeneo di norme funzionali alla realizzazione di un assetto d'interessi fra gli Stati contraenti orientato specificamente alla prevenzione del fenomeno della plurima imposizione.

Quest'ultima, invero, rappresentava la funzione primaria e tendenzialmente esclusiva degli accordi bilaterali in materia fiscale conclusi tra i Paesi, posto che la particolare rilevanza assunta dalle regole distributive delle rispettive pretese impositive, valeva ad accordare un ruolo prioritario ed assorbente alle esigenze di garanzia dei singoli contribuenti che operano in un contesto di economia multinazionale.

Il nucleo essenziale dei trattati internazionali fiscali è costituito proprio dalla fissazione di regole puntuali che mirano a bilanciare il potere impositivo dello Stato di residenza con quello dello Stato della fonte, assegnando, in relazione alle diverse tipologie di reddito individuate, un diritto di tassazione esclusiva in capo ad uno solo di questi, ovvero una potestà concorrente, nonché prevedendo, a valle, metodi specifici di risoluzione delle eventuali ipotesi residuali di doppia imposizione.

In tale prospettiva, l'approccio seguito dai Paesi contraenti nella prassi convenzionale e dal Comitato Fiscale dell'OCSE nell'attività di revisione ed aggiornamento continuo del proprio Modello, era di stampo marcatamente formale ed individualistico, posto che la tipica logica sottesa all'incontro delle volontà tra gli Stati era quella di garantire un rimedio generale, con funzione di protezione dei bisogni dei singoli soggetti passivi, che prendesse in considerazione caso per caso le possibili forme di influenza tra ordinamenti tributari ed offrì in modo del tutto asettico una soluzione ai problemi che da esse promanano.

La comunità internazionale mostrava, pertanto, una sostanziale indifferenza verso gli ulteriori aspetti problematici che potessero sorgere in conseguenza dell'applicazione del diritto contenuto nei trattati fiscali, quali ad esempio l'evasione o l'elusione internazionale, atteso che questi ultimi fenomeni costituivano, per lo meno nella fase

primordiale dei rapporti tributari bilaterali tra Stati, forme patologiche di rara realizzazione nella prassi internazionale.

Ed invero, sebbene fin dall'adozione delle sue prime versioni, il Modello di Convenzione OCSE richiamasse, per lo più attraverso sporadici riferimenti all'interno del Commentario, anche questi profili secondari fra le possibili aree tematiche d'intervento delle regole pattizie, mancavano norme specificamente deputate a contrastare l'utilizzo improprio dei trattati.

Nella dialettica classica che caratterizza qualsiasi sistema tributario, sia interno che internazionale, incentrata sulla dicotomia tra esigenze di gettito fiscale e salvaguardia dei bisogni individualistici riconducibili al principio della capacità contributiva, il diritto tributario convenzionale tendeva a favorire quest'ultimo aspetto, reputando prioritario il proposito di eliminare ogni elemento distorsivo dei traffici commerciali ed economici a livello globale.

Questa tendenza piuttosto accentuata del diritto convenzionale si è andata via via attenuando negli ultimi anni del secolo scorso, a seguito della repentina internazionalizzazione dei mercati e della crescente smaterializzazione dei capitali quale logica conseguenza dello sviluppo dell'economia digitale e del commercio elettronico.

Nell'attuale contesto, i lavoratori e le imprese che operano a livello multinazionale hanno cominciato ad escogitare con sempre maggiore frequenza pratiche di natura economico-finanziaria volte ad ottenere una minimizzazione dei carichi impositivi gravanti sui proventi delle loro attività, pianificando le proprie strategie fiscali in modo tale da accedere ai vantaggi previsti dalle Convenzioni internazionali stipulate fra gli Stati anche nei casi in cui queste non lo consentano.

All'originaria problematica del diritto tributario internazionale riguardante la prevenzione di situazioni di plurima imposizione si è così affiancata, in modo altrettanto evidente, quella rappresentata dalla opposta necessità di far salve le prerogative di gettito degli Stati contraenti, mettendo questi ultimi al riparo dalla varietà di condotte destinate a determinare casi di ridotta o addirittura nulla tassazione.

Questo tipo di comportamenti, genericamente riconducibili alla categoria delle fattispecie dell'elusione fiscale internazionale, hanno come presupposto uno sfruttamento delle asimmetrie normative fisiologicamente esistenti tra i diversi ordinamenti giuridici considerati, ovvero un aggiramento delle regole di riparto delle pretese impositive configurate nei trattati in materia tributaria, perseguendo lo scopo di ottenere risparmi d'imposta indebiti.

Peraltro, l'estrema volatilità delle forme di ricchezza determinata dall'espansione dei mercati digitali e del commercio *online*, dovuta al progresso tecnologico degli ultimi anni, nonché le sempre maggiori difficoltà di localizzare la fonte dei redditi che ne derivano, hanno rappresentato il terreno d'elezione privilegiato per pratiche elusive, poste in essere dalle imprese che operano a livello transnazionale, finalizzate all'erosione della base imponibile ed allo spostamento degli utili in Paesi con livelli di tassazione più favorevoli, sottraendo questi ultimi alle pretese impositive degli ordinamenti giuridici in cui esse svolgono effettivamente la propria attività.

Per far fronte ai moderni problemi che il diritto tributario internazionale pone, negli ultimi anni si è ampliata l'area di intervento degli Stati con funzione repressiva delle strategie fiscali aggressive, che mirano ad un utilizzo distorto delle norme convenzionali.

Una spinta decisa in tale direzione si è avuta grazie ai lavori predisposti dall'OCSE nell'ambito del Progetto BEPS, inaugurati in occasione del G20 di Mosca del 2013 e conclusi nel 2015 con la predisposizione di una serie di articolate azioni volte a prevenire, a diverso titolo, la formazione di sacche d'impunità fiscale a livello globale.

La finalità principale del Progetto è stata quella di individuare linee d'intervento trasversali nel settore della fiscalità internazionale, sia a livello domestico che sul piano del diritto convenzionale, di comune accordo tra gli Stati membri, nel tentativo di offrire una solida, uniforme e coerente risposta alle forme di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere dai contribuenti su scala globale.

Una delle principali conseguenze degli impegni assunti dalla comunità internazionale in ambito BEPS è stata una riforma strutturale del Modello di Convenzione bilaterale in materia fiscale adottato dall'OCSE, in chiave sostanzialmente e marcatamente antielusiva.

Come si è avuto modo di evidenziare nel corso della trattazione, la maggior parte delle novità introdotte nella più recente versione del 2017 scaturisce proprio dall'esigenza di contrastare il fenomeno dell'abuso delle norme tributarie di fonte pattizia, essendosi queste ultime dimostrate inadeguate, negli anni passati, alla prevenzione di condotte artificiali volte ad ottenere, in via indiretta, l'accesso ai benefici stabiliti nei trattati.

La linea d'azione del nuovo Modello e del relativo Commentario è costruita su due diversi fronti.

In primo luogo, si è tentato di affrontare in modo netto il problema relativo alla corretta interpretazione di specifici termini, espressioni o istituti contemplati dalle norme del trattato, atteso che l'incertezza circa il significato specifico da attribuire a questi ultimi

costituisce il primo punto debole delle Convenzioni internazionali, rendendole preda di stratagemmi giuridici messi in atto allo scopo di aggirarle.

In tale prospettiva, hanno rappresentato un evidente passo in avanti in chiave antielusiva le nuove regole su esaminate, destinate ad offrire una soluzione ai casi di cd. doppia residenza delle persone fisiche e, più in particolare, delle persone giuridiche, atteso che ad oggi esse consentono di perimetrare con maggiore precisione l'ambito soggettivo di operatività dei trattati, scongiurando comportamenti fraudolenti tenuti dai contribuenti al solo fine di invocare l'applicazione dei vantaggi fiscali nei loro confronti.

L'implementazione dello strumento dell'accordo amichevole, quale rimedio principe ai fini della determinazione del requisito della residenza convenzionale anche per le persone giuridiche, nei casi in cui permanga di dubbia individuazione, si inserisce proprio in quella logica di semplificazione dell'intera struttura del trattato e di certezza delle norme ivi contemplate, tale da rendere gli eventuali spostamenti fittizi della sede principale di svolgimento dell'attività d'impresa ininfluenti rispetto ad esse.

Nella stessa direzione si muove la sempre più articolata disciplina della stabile organizzazione, le cui norme di esemplificazione positiva e negativa assolvono ad oggi ancor di più la funzione di smascherare casi di occultamento di una sede fissa d'affari, realizzati mediante la segmentazione dell'attività economica, essendo essi preordinati ad evitare l'assoggettamento ad imposta da parte dello Stato della fonte, nonché quella di scongiurare, all'inverso, l'artificiosa costituzione di strutture giuridiche, materiali o personali, che, agendo in qualità di soggetti interposti, mirano ad escludere l'imposizione dello Stato di residenza.

In secondo luogo, il nuovo schema-tipo di Convenzione ha finalmente affrontato in modo diretto e deciso il fenomeno dell'abuso dei trattati, contrastando, in particolare, le pratiche di *treaty shopping*, caratterizzate dall'ottenimento in via indiretta dei benefici convenzionali da parte di contribuenti residenti in Stati terzi diversi da quelli che hanno stipulato il trattato.

In tale ottica, si è chiaramente virato da un approccio puramente formale, quale era quello tenuto dall'OCSE fin dagli anni immediatamente successivi all'introduzione delle prime versioni del Modello, e con il quale la lotta all'elusione fiscale internazionale sembrava costituire più che altro un piano programmatico privo di specifici risvolti concreti, ad uno spiccatamente sostanziale, destinato a combattere in modo effettivo le più disparate forme di utilizzo improprio dei trattati fiscali.

Innanzitutto, già dalla menzione espressa, fatta nel titolo e nel preambolo del testo convenzionale, dell'intenzione di prevenire il fenomeno della doppia non imposizione scaturente da condotte abusive, gli Stati contraenti hanno voluto inserire nei giusti binari l'intero assetto regolamentare di fonte pattizia, offrendo una chiave di lettura sistematica di tutte le norme del trattato in funzione antielusiva.

Inoltre, si è tentato di adeguare agli attuali propositi della Convenzione la regola del beneficiario effettivo, prevista per talune specifiche tipologie di fattispecie reddituali, combinandola con le nuove clausole antiabuso contemplate dal trattato.

Infine, ed è questo l'aspetto che merita maggiore attenzione, è stato inserito nel Modello, tramite l'introduzione dell'art. 29, un corpo di regole esplicitamente finalizzato a limitare il riconoscimento dei vantaggi convenzionali in tutti quei casi in cui i contribuenti pongano in essere condotte che, in base ad una valutazione delle circostanze concrete fondata su parametri oggettivi, ovvero ancorata ad un indice di ragionevolezza, sono da considerare abusive, in quanto ritenute dei meri espedienti per un utilizzo improprio delle norme di rango convenzionale.

Quest'ultima novità dimostra come gli Stati si siano accorti della crescente pregnanza assunta nel contesto del diritto tributario internazionale dalle pratiche elusive e/o di pianificazione fiscale aggressiva, reputando necessaria la predisposizione di una strategia sempre più incisiva che sia idonea a contrastarle.

Alla luce di tutte le considerazioni fin qui svolte, sembra ragionevole poter concludere che le recenti tendenze del diritto convenzionale confermano che se ad oggi esiste un problema a livello di imposizione fiscale internazionale, esso non è più da rintracciare solo e principalmente nel tradizionale scopo di prevenire forme di plurima imposizione, quanto piuttosto nell'esigenza di evitare che le imprese ed i contribuenti con attività multinazionale adottino *escamotages* giuridici al fine di ingenerare casi di doppia non imposizione, vanificando del tutto la pretesa impositiva degli ordinamenti tributari.

In tale ottica, deve essere necessariamente riletta la dialettica di fondo riguardante il costante dialogo tra valori collettivi, riferibili all'interesse fiscale degli Stati contraenti, e valori individuali, che fanno capo alle richieste di una giusta imposizione avanzate dai contribuenti, posto che la moderna spinta in chiave antielusiva delle norme delle Convenzioni in materia tributaria sembra far pendere l'ago della bilancia in favore dei primi o, per lo meno, impone un più equo contemperamento tra i suddetti valori.

FONTI BIBLIOGRAFICHE

Fonti dottrinarie:

- ADONNINO P., «*Doppia imposizione (dir. tribut.)*», in *Enc. dir.*, vol. XIII, MILANO, 1964, 1015
- ADONNINO P., *Concorrenza di fonti nel diritto tributario internazionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1996, I, p. 729 ss.
- ADONNINO P., *La pianificazione fiscale internazionale*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002
- ADONNINO P., *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Riv. giur. trib.*, 1998
- ALBRECHT A. R., *The taxation of Aliens under International Law*, in *The British Year-book of International Law*, 1952, p. 171
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998
- AMATUCCI F., *La discriminazione di trattamento nel modello Ocse (Art. 24)*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005
- ANZILOTTI D., *Efficacia e interpretazione dei trattati*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1912
- ARANGIO RUIZ G., *Stato ed altri enti (soggettività internazionale)*, N.D.I., vol. XVIII, Torino, 1971
- ARANGIO RUIZ G., (voce) *Consuetudine internazionale*, in *Enciclopedia Giuridica*, vol. VII, Roma, 1988
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2017
- ARDIZZONE G., «*Doppia imposizione interna*» (commerciale), *Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale*, vol. V, Torino, 1990
- ATTARDI C., *La composizione delle controversie fiscali internazionali: procedure amichevoli, procedure arbitrali ed ordinamento nazionale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 15, n. 2/2005, p. 55
- AULT H.J., *The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties*, in *Intertax*, 1994
- AVERY JONES A.F., *Avoiding double taxation: credit versus exemption – The origins*, in *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, n. 2/2012, p. 67 ss.
- AVERY JONES J.F., *The interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the Oecd Model*, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1984, p. 1625 e ss.

- AVERY JONES J.F., *The mutual agreement procedure*, in *British Tax Review*, vol. 45, n. 1/2001, p. 9 ss.
- AVERY JONES J.F. e altri, *The Treatment of Trusts under the OECD Model Convention*, in *Diritto e pratica tributaria*, vol. 1/1989, p. 1520 ss.
- BAKER P., *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 1984, p. 85
- BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 3/1999
- BARIATTI S., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali di diritto uniforme*, Padova, 1986
- BASILAVECCHIA M., *Profili procedurali dell'art. 10 bis dello Statuto del contribuente*, in *Corriere tributario*, n. 43/2016, pp. 3281 ss
- BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013.
- BENTIVOGLIO L.M., *La funzione interpretativa nell'ordinamento internazionale*, Milano, 1958
- BERLIRI A., *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano 1969
- BETTI E., *Interpretazione della legge e degli atti giuridici. Teoria generale e dogmatica*, Milano, 1949
- BIZIOLI G., *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002
- BORIA P., *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Padova, 2008
- BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, 2016
- BORIA P., *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 6/2017, p. 665
- BORIO G.F., *Stabile organizzazione: nozione e soggettività tributaria*, in *il fisco* n. 45/1996
- BÜHLER O., *Prinzipien des internationalen Steuerrechts*, Amsterdam, 1964
- CANNIZZARO E., *Diritto internazionale*, Torino, 2012
- CARBONE S.M., *La nozione di «stabile organizzazione» e la sua operatività nell'ordinamento italiano*, in *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988

- CERIANA E., *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, I
- CHRÉTIEN M., *A la recherche du Droit International fiscal Commun*, Paris, 1955
- CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova
- COATES W.H., *League of Nations Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp*, in *Journal of the Royal Statistical Society*, vol. 87, n. 1/1924
- CONDORELLI L., (voce) *Consuetudine internazionale*, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, vol. III, Torino, 1989
- CONTRINO A., *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in TESAURO F. (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007
- CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012
- CORASANITI G., *Il Modello OCSE di convenzione bilaterale contro la doppia imposizione e i trusts*, in UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002
- CORASANITI G., *Dividendi, Interessi, Canoni e Plusvalenze nel Modello OCSE*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002
- CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016
- CROXATTO G. C., (voce) *Diritto internazionale tributario*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale*, vol. IV, Torino, 1989
- DE VITA M., *Elusione fiscale e abuso del diritto: la codificazione di una comune clausola antiabuso*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018, I, pp. 35 ss
- DEL GIUDICE M., *La stabile organizzazione elemento determinante per la tassazione del reddito d'impresa di soggetti non residenti*, in *Fisco*, 1983
- DELLA VALLE E., *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir*, in *Rassegna Tributaria* n. 5/2004
- DOMINICI R., *Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002
- FANTOZZI A. – VOGEL K., (voce) *Doppia imposizione internazionale*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale*, vol. V, Torino, 1996
- FASOLIS, *Le doppie imposizioni*, Città di Castello, 1914
- FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere tributario*, n. 1/2011, p. 13.

FRANZÈ R., *I metodi di eliminazione della doppia imposizione internazionale sul reddito*, in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016

GALLO F., *Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1985

GALLO F., *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel diritto d'impresa)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/1989, p. 11 ss.

GALLO F., *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2016, pp. 837 ss.

GARBARINO C., *Diritto convenzionale tributario*, Torino, 2019

GARBARINO C., *La soggettività del trust nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2000, p. 377 ss.

GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990

GARELLI A., *Il diritto internazionale tributario*, Torino, 1899

GIANNINI M.S., (voce), *Sovranità (dir. vig.)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLIII, Milano, 1990

GIULIANO M. – SCOVAZZI T. – TREVES T., *Diritto internazionale*, Parte generale, Milano, 1991

GRANDINETTI M., *La tassazione transnazionale delle imprese e dei gruppi d'impresa*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto europeo e internazionale*, Torino, 2016

GREGGI M., *Coordinamento fiscale e doppie deduzioni internazionali nel quadro dell'iniziativa BEPS*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 13/2013, p. 73 ss.

INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, II, Napoli, 1937

INGROSSO M., *Tributo e Sovranità*, in PERRONE L., BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 137 ss.

JAIN S., *Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases*, Amsterdam, 2013

LOVISOLO A., *Elusione ed evasione nei rapporti internazionali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1986, I, p. 1198

LOVISOLO A., *I requisiti di configurabilità della stabile organizzazione e il possesso di un bene immobile*, in *Diritto e pratica tributaria*, II, 1976

LOVISOLO A., *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 4/1983

LOVISOLO A., *La «stabile organizzazione»*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002

- LUDOVICI P., *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista di diritto tributario* 1998, I
- LUPOI M., *Trusts*, Milano, 2001
- MANN F.A., *The doctrine of jurisdiction in international law*, in *Studies in international law*, Oxford, 1973
- MASTELLONE P., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016
- MASTELLONE P., *L'abuso del diritto tributario*, in Sacchetto C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, III, Torino, 2015
- MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003
- MONACO R., *Trattati e convenzioni internazionali*, in *N. D. I.*, vol. XIX, Torino, 1973
- MONACO R., *Le Comunità sopranazionali nell'ordinamento internazionale*, in *Scritti di diritto delle organizzazioni internazionali*, Milano, 1981
- MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990
- NAVARRINI F., *Il trattamento delle singole categorie reddituali nel Modello OCSE*, in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale, Istituzioni*, Padova, 2016
- NIBOYET J.P., *Les double impositions au point de vue juridique*, in *Recueil A.D.I.*, 1930
- NORR M., *Jurisdiction to tax and international income*, in *Tax Law Review*, vol. 17, n. 3/1962, p. 431 ss.
- OLIVER J.D.B. – LIBIN J.B. – VAN WEEGHEL S. – DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000
- PISTONE P., *Arbitration procedures in tax treaty and Community law: a study from an Italian perspective*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, I, n. 3/2001, p. 613
- PISTONE P., *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002
- PISTONE P., *“Tratados Fiscales Internacionales y Soft Law”*, in AA.VV., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2008, p. 1196
- PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, II ed., Torino, 2019
- PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedurali*, Padova, 2001
- POZZO A., *Requisiti necessari per la sussistenza di una stabile organizzazione di soggetti non residenti*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998

- QUADRI R., *Diritto internazionale pubblico*, Napoli, 1968
- RÄDLER A. J., *Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Amsterdam, 1960
- RIZZO, *Evasione ed elusione fiscale nella legislazione e giurisprudenza degli Stati Uniti d'America*, in *Rassegna tributaria*, 1987, I, p. 231
- SACCHETTO C., *Brevi note sui trusts e le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni su reddito*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2000, p. 64
- SACCHETTO C., *Il principio della irrilevanza e della inapplicabilità delle leggi tributarie e degli atti d'imposizione di ordinamenti stranieri nella giurisprudenza degli Stati di common law e dell'Europa continentale*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 35, n. 1/1976, Parte I, p. 79 ss.
- SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002
- SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- SACCO R., *Il diritto muto. Neuroscienze, conoscenza tacita, valori condivisi*, Bologna, 2015
- SANTAMARIA M., *Fiscalità internazionale*, Milano, 2009
- SCALIA R., *Dividendi, interessi e canoni*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016
- SELICATO P., *Scambio di Informazioni, Contraddittorio e Statuto del Contribuente*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2012, p. 321
- TANZI A., *Introduzione al diritto internazionale*, Padova, 2003
- TARIGO P., *La doppia imposizione giuridica internazionale nel sistema dei trattati*, Genova, 2005
- TARIGO P., *Gli elementi costitutivi della doppia imposizione internazionale quale fattispecie dei trattati*, in *Rassegna Tributaria*, vol 52, n. 3/2009, p. 670 ss
- TARIGO P., *Diritto tributario internazionale tributario*, Torino, 2018
- TERR L.B., *Treaty routing vs. treaty shopping: planning for multicountry investment flows under modern limitation on benefits articles*, in *Intertax*, vol. 17, n. 12/1989, p. 521 ss.
- TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977
- UCKMAR V. (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002

- UDINA M., in FEDOZZI P. – ROMANO S. (a cura di), *Trattato di diritto internazionale*, vol. X, Padova, 1949
- VALENTE P., *Elusione fiscale internazionale*, IPSOA, 2015
- VALENTE P., *Contrasto all'erosione della base imponibile, normative europea e misure di attuazione nell'ordinamento italiano*, in *Riv. guardia fin.*, 2016, I, p. 137
- VAN WEEGHEL S., *The improper use of tax treaties*, London – The Hague – Boston, 1998
- VITALE M., *Doppia Imposizione* (dir. internaz.), *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964
- VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, I/2, Padova, 1994
- VOGEL K., *Interpretation of Double Taxation Treaties. In particular the Problem of "Qualification"*, in *Rassegna tributaria*, 1988, p. 178
- VOGEL K., *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part I)*, in *Intertax*, vol. 16, n. 8-9/1988, p. 216 ss.
- VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, II ed., Deventer, 1990
- VOGEL K. – PROKISCH R.G., *General Report* al Convegno IFA di Firenze, in *Cahiers de droit fiscal international*, 1993, LXXVIIIa
- VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, London – The Hague – Boston, 1997
- VOGEL K., *The Influence of the OECD Commentaries on treaty interpretation*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n. 12/2000
- VOGEL K., *Which method should the European Community adopt for the avoidance of double taxation?»*, in *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, n. 1/2002, p. 4 ss.
- VOGEL K., *Conflicts of qualification: the discussion is not finished*, in *Bulletin for International Taxation*, vol. 57, n. 2/2003, p. 41 ss.
- XAVIER A., *Il problema delle qualificazioni nel diritto tributario internazionale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 4, n. 5/1994, Parte I, p. 523 ss.
- ZIZZO G., *La nozione di abuso nell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, in AA.VV. (a cura di Della Valle E. - Ficari V. – Marini G.), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016

Fonti tratte dalle organizzazioni internazionali:

- OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris
- Draft Double Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963

UN, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York, 2011

OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanism More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD, (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD, *International tax avoidance and evasion. Four related studies*, in *Issues of International Taxation*, n. 1, Paris, 1987