Scuola universitaria professionale della Svizzera italiana
Dipartimento economia aziendale, sanità e sociale
Centro competenze tributarie

SUPSI

Le clausole anti-abuso tra Modello di Convenzione fiscale OCSE – *Action Plan* 6 BEPS – Convenzioni concluse dalla Svizzera.

Studente
Roberto Cavadini
(nr. matricola 94-207-537)

Relatore
Cristiano Bortolotti

Corso di laurea
Master of Advanced Studies in Tax Law

Lavoro di tesi

INDICE DEL CONTENUTO

INDICE DEL CONTENUTO 1
SINTESI 4
PREFAZIONE 6
PARTE I: IL RUOLO D'INDIRIZZO DELL'OCSE 10
Capitolo 1: La nascita dell'OCSE 11
Capitolo 2: Il ruolo d'indirizzo dell'OCSE 15
Capitolo 3: I Modelli di convenzione fiscale e i concetti di *treaty shopping* e di *rule shopping* 17
Capitolo 4: L'utilizzo abusivo di una convenzione ed le società *conduit* 20
Capitolo 5: L'utilizzo abusivo di una convenzione ed le società schermo 23
Capitolo 6: Le clausole anti-abuso presenti nel Modello di convenzione fiscale dell'OCSE 25
#1. Il concetto di «residenza» 26
#2. Il concetto di «beneficiario effettivo» 26
#3. Il concetto di «prezzo di mercato» (*arm's lenght)* 27
PARTE II: L'*ACTION PLAN* 6 DEL PROGETTO BEPS 29
Capitolo 7: Nascita e sviluppo del progetto BEPS 30
Capitolo 8: L'*Action Plan* 6 del progetto BEPS 36
#1. Le situazioni dove il soggetto cerca di aggirare le restrizioni previste dal trattato 36
#2. L'elusione delle norme fiscali interne usando i benefici di una convenzione 42
Capitolo 9: La Convenzione multilaterale del 24 novembre 2016 43
#1. Gli obiettivi della Convenzione multilaterale 43
#2. La struttura della Convenzione multilaterale 44
#3. La flessibilità d'applicazione della Convenzione multilaterale 44
#4. Le opzioni d'applicazione di una clausola della Convenzione multilaterale 45
PARTE III: SVIZZERA: LE CLAUSOLE ANTI-ABUSO 46
Capitolo 10: Il Decreto del Consiglio Federale del 1962 47
#1. La pretesa illegittima 48
#2. La pretesa abusiva 50
Capitolo 11: Le clausole anti-abuso presenti nelle convenzioni concluse dalla Svizzera 53
#1. Le clausole anti-abuso presenti nelle convenzioni 54
#2. Le clausole anti-abuso presenti nei protocolli delle convenzioni 62
CONCLUSIONE 68

ABBREVIAZIONI 71
BIBLIOGRAFIA 73
Parte I: Il ruolo d'indirizzo dell'OCSE 73
Parte II: L'*Action Plan* 6 del progetto BEPS 74
Parte III: Svizzera: Le clausole anti-abuso 76
LISTA DELLE FIGURE 84
LISTA DELLE TABELLE 84
ALLEGATI 85
Allegato 1: Lista degli Stati membri, in lista d'attesa, osservatori e partners dell'OCSE 86
Allegato 2: Lista delle decisioni, raccomandazioni, dichiarazioni e accordi presi dall'OCSE 87
Allegato 3: Lista degli Stati, dei territori e delle organizzazioni internazionali che hanno partecipato ai lavori preparatori della Convenzione multilaterale del 24 novembre 2016 89
Allegato 4: CDI Svizzera – Germania: Articolo 4; Limitazione al concetto di «residenza» della persona fisica 90
Allegato 5: Globale «modificata» – I testi concordati tra Svizzera e Austria, Belgio, Canada, Germania, Italia, Norvegia, USA 91
Allegato 6: La clausola anti-abuso presente nella convenzione conclusa dalla Svizzera con il Belgio 93
Allegato 7: La clausola anti-abuso presente nella convenzione conclusa dalla Svizzera con l'Italia 95
Allegato 8: La clausola LOB presente nella convenzione conclusa dalla Svizzera con il Giappone... 97
Allegato 9: La clausola LOB presente nella convenzione conclusa dalla Svizzera con gli USA..... 101
Allegato 10: Le clausole anti-abuso nei protocolli alle convenzioni concluse dalla Svizzera con l'Albania e l'Islanda 105
Allegato 11: Le clausole anti-abuso nei protocolli alle convenzioni concluse dalla Svizzera con il Cile, l'Estonia, l'India, il Messico, il Perù e la Slovenia 106
Allegato 12: Tabella sinottica delle convenzioni contro le doppie imposizioni fiscali concluse dalla Svizzera e contenenti delle peculiarità che sono state evidenziate nel presente lavoro 109

«Il beneficio del commercio internazionale: un più efficiente impiego delle forze produttive del mondo».

John Stuart Mill (1806-1873)

SINTESI

L'obiettivo del presente lavoro è quello di analizzare le clausole anti-abuso da tre prospettive differenti: (i) quelle presenti nel Modello di convenzione fiscale OCSE per evitare le doppie imposizioni su reddito e patrimonio, (ii) quelle elaborate dall'OCSE, su mandato dei paesi del G20, nell'ambito del progetto BEPS (acronimo di *Base Erosion and Profit Shifting*) ed in particolare dell'*Action Plan* 6 e (iii) quelle che sono presenti nel diritto interno svizzero o sottoscritte dalla Svizzera con alcuni Stati e territori.

Le clausole anti-abuso presenti nel Modello di convenzione fiscale OCSE sono il risultato di quasi un secolo di lavori, rapporti e discussioni. Queste sono state introdotte, modificate o attualizzate a seguito di lacune riscontrate o della semplice evoluzione dei modelli di *business*.

Le clausole anti-abuso elaborate dal progetto BEPS sono l'espressione delle recenti preoccupazioni degli Stati che vogliono che gli utili aziendali vengano imposti laddove viene generato il valore. Grazie ad un coinvolgimento globale, si è riusciti in pochi anni ad elaborare ed introdurre, tra altre misure, delle clausole anti-abuso standard.

La Svizzera, per contro, si è dotata di uno strumento di diritto interno contro l'uso senza causa legittima di una convenzione (il Decreto del Consiglio Federale del 1962 – DCF 1962). Ha sottoscritto inoltre (su base bilaterale) delle puntuali clausole anti-abuso con 31 Stati e 2 territori che sono state inserite nelle convenzioni o nei prologhi alle medesime.

Il lavoro è suddiviso in tre parti.

La prima parte analizza il ruolo d'indirizzo dell'OCSE. Dopo una contestualizzazione storica (Capitolo 1) ci si sofferma sul ruolo sempre più centrale che quest'organizzazione ha assunto negli anni tanto da influenzare ed indirizzare le politiche degli Stati nei più svariati settori (Capitolo 2). Nell'ambito delle politiche economiche e fiscali, l'OCSE ha sviluppato, a partire dalla seconda metà del secolo scorso, un Modello di convenzione fiscale per combattere la doppia imposizione giuridica internazionale, a seguito dell'espansione della circolazione transfrontaliera di beni, di servizi, di capitale, di tecnologia e di persone (Capitolo 3). Negli anni si è però anche riscontrato un aumento del fenomeno di utilizzo improprio di una convenzione con i c.d. *treaty shopping* (ovvero l'inserimento di una struttura economica specifica allo scopo di ottenere i benefici di una convenzione) e *rule shopping* (ovvero l'abuso di una singola norma all'interno della medesima convenzione), che possono essere ottenuti grazie, soprattutto, a due costruzioni giuridiche che hanno fatto oggetto di due specifici rapporti pubblicati nel 1986 e in questo lavoro ripresi: le società *conduit* (Capitolo 4) e le società schermo (Capitolo 5). La prima parte si chiude poi con la descrizione di alcune nozioni introdotte nel Modello di convenzione fiscale OCSE per combattere queste pratiche insane e nello specifico i concetti di «residenza», di «beneficiario effettivo» e di «prezzo di mercato» (Capitolo 6).

La seconda Parte, per contro, è interamente dedicata al progetto BEPS che si prefigge di introdurre alcune misure affinché gli utili aziendali vengano imposti laddove effettivamente si crea il valore. Dopo una contestualizzazione storica ed una presentazione generale del progetto (Capitolo 7), il lavoro si sofferma sull'*Action Plan 6* (Capitolo 8). In particolare vengono individuate due situazioni comportamentali da parte delle persone (contribuenti) che sono ritenute critiche: (i) l'aggiramento delle restrizioni previste dalla convenzione e (ii) l'aggiramento delle norme fiscali interne usando i

benefici di una convenzione. Particolare risalto viene data alla prima situazione con segnatamente l'introduzione (i) di una clausola isagogica nel Modello di convenzione fiscale OCSE, (ii) di una norma LOB (*Limitation on benefit*) e di un esame PPT (*Principal Purpose Test*). Questa seconda parte si chiude poi (Capitolo 9) con la Convenzione multilaterale presentata il 24 novembre 2016 che, oltre che rappresentare il risultato dell'*Action Plan* 15, permette con una sola firma da parte degli Stati di modificare le convenzioni fiscali in vigore, senza dover procedere ad una rinegoziazione su base bilaterale. Si tratta di un *unicum* a livello fiscale: mai in passato gli Stati avevano negoziato una convenzione multilaterale e di così ampia portata. Le prime firme sono attese per il mese di giugno 2017.

La terza parte è invece interamente dedicata alla Svizzera. Dapprima viene presentato il Decreto del Consiglio Federale del 1962 inerente l'introduzione di norme di diritto interno contro l'uso senza causa legittima di una convenzione (Capitolo 10). Dette norme vengono suddivise in due fattispecie: (i) quando la pretesa è illegittima e (ii) quando la pretesa è abusiva. Successivamente si passano in rassegna le clausole anti-abuso inserite nelle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dalla Svizzera con 31 Stati e 2 territori (Capitolo 11). Dette clausole sono state suddivise dapprima in due macro-aree e poi in ulteriori sotto-gruppi, qui sotto riepilogati:

(i) clausole anti-abuso presenti nelle convenzioni:

- clausole anti-abuso generali e consultazione,
- clausole anti-abuso che utilizzano il c.d. «*Channel approach*»,
- clausole anti-abuso in relazione a dividendi, interessi, canoni e/o altri redditi,
- clausole anti-abuso che riprendono i disposti della Circolare 1962,
- clausole anti-abuso che contengono la norma c.d. «*Limitation on benefit*» (LOB);

(ii) clausole anti-abuso presenti nei protocolli delle convenzioni:

- clausole anti-abuso generali e consultazione,
- clausole anti-abuso in relazione a dividendi, interessi, canoni, plusvalenze e/o altri redditi,
- clausole anti-abuso in relazione a dividendi, interessi, canoni e/o altri redditi che utilizzano il c.d. «*Channel approach*»,
- clausole anti-abuso che utilizzano il c.d. «*Look Through approach*»,
- clausole anti-abuso che riprendono i disposti del DCF1962.

PREFAZIONE

«If any artificer has gone beyond the seas, and is exercising or teaching his trade in any foreign country, upon warning being given to him by any of his majesty's ministers or consuls abroad, or by one of his Majesty's secretaries of state for the time being, if he does not, within six months after such warning, return into this realm, and from thenceforth abide and inhabit continually within the same, he is from thenceforth declared incapable of taking any legacy devised to him within this kingdom, or of being executor or administrator to any person, or of taking any lands within this kingdom by descent, device, or purchase. He likewise forfeits to the king all his lands, goods, and chattels, is declared an alien in every respect, and is put out of the king's protection».

Adam Smith (1723-1790) [1]

La storia del commercio internazionale risale alla notte dei tempi. Si pensi per esempio alle reti commerciali greche o romane, o alla via della seta. Con il commercio si sono sviluppati anche gli scambi transfrontalieri inerenti i servizi, il capitale, le tecnologie e le persone, con tutte le problematiche ivi connesse legate ai dazi doganali d'importazione o d'esportazione o imposte sull'utilizzo di un determinato bene, sia mobile che immobile. Già nel XVIII secolo Adam Smith nel volume «La ricchezza delle nazioni», che rappresenta il primo testo di economia politica, scriveva delle conseguenze legate al trasferimento all'estero di un artigiano.

Lo spunto per questo lavoro è stato fornito dai lavori dell'OCSE che, su mandato del G20, ha elaborato 15 misure affinché i profitti delle aziende vengano imposti laddove viene creato il valore. Secondo il progetto BEPS una delle maggiori sfide da affrontare riguarda l'utilizzo improprio che oggi sovente si fa di una convenzione contro le doppie imposizioni giuridiche in ambito fiscale.

La problematica di riconoscere l'uso inappropriato di una convenzione, ovvero di difendersi dall'accusa di aver abusato del dispositivo convenzionale per soli fini fiscali, è alquanto complessa, avendo – e non potrebbe essere altrimenti – le norme anti-abuso, carattere generale.

La scelta di trasferirsi o di localizzare una società in un paese piuttosto che in un altro, deve avere alla base una ragione economica, finanziaria o strategica. La localizzazione di un'attività da parte di un'azienda multinazionale in un dato paese che sia basata esclusivamente sul vantaggio fiscale garantito dal contenuto di una o più convenzioni sottoscritte dal quel paese non è più sufficiente e gli effetti di tale vantaggio possono essere disconosciuti. Elementi di sostanza assumono in tale contesto preminenza rispetto ad elementi di esclusiva forma.

[1] Estratto dall'opera "La ricchezza delle nazioni" (o per esteso "Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni" – "*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*") di Adam Smith (1723 – 1790), Libro IV, Capitolo VIII. Libera traduzione: "Se un artigiano ha attraversato il mare e esercita o insegna il proprio mestiere in un paese straniero e se, dopo l'avvertimento che viene a lui dato da uno dei ministri di sua maestà o consoli all'estero oppure da uno dei segretari di Stato allora in carica, non rientra nel regno entro sei mesi da detto avvertimento, per stabilirsi e risiedere ininterrottamente, questi viene dichiarato da quel momento in poi incapace di accettare qualsiasi lascito all'interno di questo regno, o di essere esecutore testamentario o amministratore di qualsiasi persona e di ricevere qualsiasi terreno per successione, donazione o acquisto. Egli perde parimenti tutti i suoi terreni, beni immobili e mobili a favore della corona, viene dichiarato uno straniero a tutti gli effetti e viene estromesso dalla protezione del re".

A fronte di quanto sopra, questo lavoro intende rispondere a tre quesiti:

(1) Quali sono le clausole anti-abuso presenti nel Modello di convenzione fiscale dell'OCSE per evitare le doppie imposizioni giuridiche sul reddito e sul patrimonio?

(2) Quali sono gli elementi di novità in ambito anti-abuso presentati dall'*Action Plan* 6 del progetto BEPS?

(3) Quale strumento di diritto interno ha la Svizzera per combattere il fenomeno di uso improprio di una convenzione e quali sono le clausole anti-abuso sottoscritte dalla Svizzera?

Per poter rispondere a detti quesiti è indispensabile dapprima comprendere il ruolo d'indirizzo che ha assunto negli anni l'OCSE. Con un approccio storico il presente lavoro inizia dal secondo dopoguerra con la nascita di tutta una serie di organizzazioni internazionali. Tra queste si annovera anche l'Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea (OCEE) che aveva il compito di gestire le enormi risorse finanziarie messe a disposizione dagli USA nell'ambito dell'«*European Recovery Program*» (meglio conosciuto come «Piano Marshall»). Quest'organizzazione aveva tuttavia un obiettivo ancora più nobile: far collaborare i paesi europei quale base per garantire la pace.

Nel contempo si assiste ad un processo di globalizzazione dell'economia: libera circolazione di merce, di servizi, di capitale, di tecnologia e di persone. Per una corretta crescita è tuttavia necessario dotare gli Stati di regole omogenee affinché il vantaggio di uno non si traduca con lo svantaggio di un altro, pur mantenendo imprescindibile il principio di sovranità di ogni singolo paese. E qui, terminato il compito per la quale era nata, l'OCEE ha saputo reinventarsi aprendosi ad altri Stati e trasformandosi in OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico).

Con il tempo l'OCSE ha elaborato un Modello di convenzione fiscale per combattere le doppie imposizioni giuridiche sul reddito e sul patrimonio, uno strumento dinamico che si è modificato e sviluppato negli anni, con l'evolversi anche dei modelli economici. E il Commentario a fare da corollario per interpretare correttamente il senso di ogni singola clausola.

Ma il vero successo dell'OCSE è stato quello di «inventare» il sistema dei forum, centri di discussione e di elaborazione di orientamenti strategici nei più disparati settori e aperti anche a paesi non membri. Ed è così che, benché conti solamente 35 Stati membri, l'OCSE è divenuta un'organizzazione tale da influenzare ed indirizzare le politiche globali del pianeta, attraverso un processo di concertazione.

Con il Modello di convenzione fiscale nascono anche le distorsioni rappresentate dai fenomeni di *treaty shopping* e di *rule shopping*. La linea di demarcazione tra uso e abuso non sempre è così nitida, trovandosi anche confrontati con elementi di soggettività. I rapporti del 1986 che trattano delle c.d. società *conduit* e società schermo sono più che mai d'attualità. L'OCSE ha risposto introducendo nel Modello di convenzione fiscale i concetti di «residenza», di «beneficiario effettivo» e di «prezzo di mercato» e tenendo viepiù aggiornato il relativo commentario.

Se c'è voluto un secolo per avere un Modello di convenzione fiscale come lo conosciamo oggi, è bastato un lustro per il progetto BEPS: una vera rivoluzione. Nuovi modelli di *business*, l'evolversi della *digital economy* ed un sempre accresciuto interscambio transfrontaliero di merce, di servizi, di capitale, di tecnologia e di persone ha portato l'OCSE ad elaborare 15 misure, presentate in 13 rapporti distinti, che hanno quale obiettivo quello di fare in modo che gli utili aziendali vengano imposti laddove viene

creato il valore. Oltre alla rapidità con la quale si è passati dal mandato conferito dai paesi del G20 all'OCSE alla presentazione delle suddette misure, ciò che impressiona maggiormente è la concertazione che si è avuta, facilitata sicuramente dal fatto che ben 60 Stati (oltre ad alcune organizzazioni fiscali regionali e altre organizzazioni internazionali) abbiano partecipato alle discussioni e ai gruppi tecnici predisposti.

Contrastare l'abuso convenzionale rappresenta una delle maggiori sfide del progetto BEPS. L'*Action Plan* 6 è interamente dedicato a questo e intende introdurre delle norme anti-abuso, sia di carattere generale che per rispondere a puntuali criticità presenti nel Modello di convenzione fiscale OCSE in vigore. Ulteriori misure anti-abuso sono tuttavia presenti in altri rapporti.

L'obiettivo dell'*Action Plan* 6 è quello di dotare gli Stati di standard minimi con norme generali che limitano l'utilizzo convenzionale, attraverso le clausole c.d. LOB – *limitation on benefit* (già proprie del Modello di convenzione USA e usate da queste ultime oltre che da alcune convenzioni conchiuse da Giappone e India) e PPT – *principal purpose test.* Secondariamente, ma non di minor importanza, bisogna segnalare anche l'introduzione di norme specifiche che permettono di rispondere ad alcune criticità presenti nel Modello di convenzione fiscale OCSE in vigore.

Il 24 novembre 2016 l'OCSE ha presentato a Parigi la «Convenzione multilaterale per la messa in atto delle misure relative alle convenzioni fiscali per prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili». Questo strumento multilaterale è un *unicum* a livello fiscale: mai in passato gli Stati avevano elaborato e sottoscritto un accordo multilaterale e di così ampia portata. Con la firma di un solo accordo da parte degli Stati, le convenzioni da questi sottoscritte, con alcune esclusioni che potranno essere puntualmente concesse, verranno automaticamente implementate, senza procedere ad una rinegoziazione bilaterale. Si può constatare, in questo strumento, la volontà da parte dell'OCSE e dei paesi del G20 di introdurre rapidamente il progetto BEPS. Le prime firme sono attese per il mese di giugno 2017.

La Svizzera si è dotata dal lontano 1962 di uno strumento atto a prevenire l'uso senza causa legittima di una convenzione. Questo strumento individua due situazioni distinte: (i) quando la pretesa è illegittima e (ii) quando la pretesa è abusiva. Il confine tra illegittimo e abusivo non sempre è molto chiaro.

La Svizzera ha sottoscritto delle convenzioni bilaterali in ambito fiscale con un numero importante di Stati e territori. Con 31 Stati e 2 territori dette convenzioni contengono delle clausole anti-abuso specifiche. Si è cercato di suddividere queste clausole in macro-aree e sotto-gruppi sulla base di similitudini.

Figure, Tabelle e Allegati

Il lavoro è stato arricchito con Figure, Tabelle e Allegati. Le Figure hanno lo scopo di rappresentare graficamente un esempio o un concetto teorico, per facilitarne sia la lettura che la comprensione. Per questioni di sintesi, laddove il contesto non richiede un'estensione di un determinato argomento, si è optato per una presentazione sotto la forma di Tabella, che ha il vantaggio di essere di più semplice lettura e chiarezza.

I testi delle clausole anti-abuso sottoscritte dalla Svizzera sono interamente riportati nel presente lavoro nella loro traduzione in lingua italiana. L'obiettivo è quello di riunire in un unico rapporto la

clausola e il suo commento. Sovente la letteratura fornisce solamente i rimandi lasciando l'onere di ricercare il testo di cui al rimando direttamente in capo al lettore. Laddove il testo di una clausola è troppo esteso, oppure se all'intero di un singolo gruppo sono riunite più testi aventi forma simile, questi sono stati inseriti in un allegato.

Bibliografia

Per quanto riguarda l'OCSE, la sua storia e il suo ruolo, benché sia diventata un'organizzazione capace di indirizzare le politiche, non solo economiche e fiscali, degli Stati e benché sia molto attiva, con 250 pubblicazioni annue, la letteratura a disposizione è alquanto scarna. Ancora più povera è quella inerente le clausole anti-abuso presenti sia nel diritto interno svizzero che nelle convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dalla Svizzera. Alcuni articoli specialistici e rapporti ufficiali sono stati presi come spunto, per poi fornire una chiave di lettura personale, soprattutto nella terza parte di questo lavoro.

Delimitazione

Per ragioni di sintesi, il presente lavoro ha preso in considerazione il Modello di convenzione fiscale elaborato dall'OCSE per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio. Sono stati esclusi i Modelli di convenzione fiscale elaborati da terze parti (ONU, USA, ecc.), nonché il Modello di convenzione fiscale dell'OCSE in ambito di imposte di donazione e successione.

Inoltre sono state prese in considerazione le convenzioni fiscali stipulate dalla Svizzera bilateralmente con un altro Stato o territorio per evitare le doppie imposizioni giuridiche sul reddito e sul patrimonio nella loro versione in lingua italiana. Sono escluse sia le convenzioni fiscali sulle donazioni e successioni che altri accordi bilaterali o regionali. Nella maggior parte dei casi la versione in lingua italiana è una traduzione dalla lingua ufficiale giuridicamente vincolante. Non è stata fatta alcuna comparazione tra le due versioni per determinare eventuali discrepanze.

Nell'elaborazione del presente lavoro sono stati considerati i documenti resi pubblici fino al 1° gennaio 2017.

Ringraziamenti

Non mi resta per concludere che ringraziare tutti coloro che mi hanno sostenuto ed incoraggiato ed in particolare il docente, Cristiano Bortolotti, per i preziosi consigli e suggerimenti, nonché la mia famiglia, alla quale ho tolto del tempo prezioso per poterlo dedicare a questo lavoro.

PARTE I

IL RUOLO D'INDIRIZZO DELL'OCSE

« Mezzanotte sotto il sole », Capo Nord, Norvegia, 2004 . Fotografia dell'autore.

Questa prima parte è dedicata al ruolo d'indirizzo assunto OCSE, che ha sede a Parigi. Conta 35 Stati membri ed è luogo dove discutere, confrontarsi, scambiarsi informazioni ed effettuare ricerche nei più disparati settori quali quelli economico, fiscale, scientifico, tecnico e sociale.

Il primo capitolo descrive brevemente gli avvenimenti che hanno portato alla nascita dell'Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea (OCEE) prima e dell'OCSE poi, dall'immediato secondo dopo-guerra fino ai giorni nostri.

Comprendere il contesto in cui è nata e come si è evoluta nel tempo, permette di capire anche il ruolo d'indirizzo sempre maggiore da lei assunto in un contesto dove gli interscambi transfrontalieri sono sempre più intensi. L'OCSE si è aperta globalmente coinvolgendo anche Stati non membri ed altre istituzioni internazionali, con la formazione di 15 forum mondiali, ovvero centri di discussione e di elaborazione di orientamenti strategici nei più disparati settori. Questa tematica è affrontata nel capitolo 2.

Il terzo capitolo è invece dedicato ai Modelli di convenzione fiscale che sono stati elaborati dall'OCSE per combattere le doppie imposizioni giuridiche internazionali. Dopo alcuni cenni storici, il capitolo affronta il rischio che una convenzione possa essere utilizzata in maniera non appropriata, ovvero con il solo obiettivo di trarre un beneficio dalla convenzione stessa. Questo fenomeno si racchiude nei concetti di *treaty shopping* e di *rule shopping*.

Fin dal 1977 l'OCSE ha individuato due tipologie d'impiego delle persone giuridiche che meglio si addicono al fenomeno di *treaty shopping*: le società *conduit* (a cui è dedicato il capitolo 4) e le società schermo (che è oggetto del capitolo 5).

Da ultimo, il sesto capitolo affronta quelle che sono le clausole che sono state inserite nel Modello di convenzione fiscale OCSE per combattere l'uso inappropriato di una convenzione.

Capitolo 1: La nascita dell'OCSE

L'OCSE nasce ufficialmente il 30 settembre 1961 con l'entrata in vigore della sua convenzione. Tuttavia si rende necessario fare un accenno a cosa c'era prima e agli avvenimenti che hanno caratterizzato gli anni successivi la fine della Seconda guerra mondiale.

Durante il conflitto, durato dal 1939 fino al 1945, le attività produttive degli Stati si concentrarono principalmente ai fabbisogni bellici interni, tanto che l'economia d'esportazione subì una sensibile contrazione. Le vittime furono oltre 60 milioni, anche se non esistono cifre ufficiali, delle quali 40-45 nella sola Europa. Anche le perdite materiali furono ingenti se si considera che la Germania vide il 20% delle proprie abitazioni distrutte, l'allora Unione Sovietica 65'000 km di ferrovia e 13'000 ponti demoliti[2].

È nel contesto di un pianeta devastato dal conflitto bellico che sorgono le principali organizzazioni internazionali. Nel luglio 1944 venne fondato il Fondo Monetario Internazionale (FMI) per promuovere la cooperazione internazionale in ambito monetario e garantire una certa stabilità finanziaria. Il 26 giugno 1945 venne firmata la Carta delle Nazioni Unite che, entrata in vigore il 24 ottobre, sancì la

[2] Pollard (1999), pp. 3-4.

nascita dell'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU). Il 27 dicembre 1945 venne costituita la Banca Internazionale per la ricostruzione e lo sviluppo, che successivamente venne rinominata Banca Mondiale, al fine di sostenere i paesi nel processo di ricostruzione. Il 30 ottobre 1947 venne sottoscritto l'Accordo Generale sulle Tariffe e il Commercio, meglio conosciuto come GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), con lo scopo di diminuire i dazi doganali e favorire così gli scambi commerciali internazionali, che nel 1995 venne ripreso dalla nascente Organizzazione Mondiale per il Commercio (OMC).

La guerra non colpì tuttavia i continenti, le regioni e gli Stati in egual misura. L'Europa fu pesantemente danneggiata. Nell'immediato dopoguerra la sua industria si trovò ferma. La mancanza di materie prime, aggiunta a quella di energia, resero difficoltosa la ripresa. Ed a questo si accompagnava anche la carenza di cibo: la produzione agricola del 1947 risultò inferiore del 25% rispetto a quella del 1938[3]. Nel contempo si cominciava ad intravvedere quella tensione tra la parte occidentale dell'Europa e quella orientale dominata dall'allora URSS che qualche anno più tardi portò alla Guerra Fredda.

In tale contesto, il 5 giugno 1947 George Catlett Marshall, segretario di Stato USA, presentò, in un celebre intervento all'Università di Harvard, un progetto per il rilancio dell'economia europea, che successivamente venne concretizzato nell' «*European Recovery Program*»[4].

Nel suo discorso, di cui si riporta qui sotto un breve estratto, egli invitò i paesi europei a cercare insieme la soluzione ai loro problemi, con il supporto del governo americano: un supporto non solo finanziario, visto che gli USA (e il Canada) già finanziavano massicciamente il rilancio europeo sin dal 1945, ma un invito ad una maggior cooperazione[5].

> *It is already evident that, before the United States Government can proceed much further in its efforts to alleviate the situation and help start the European world on its way to recovery, there must be some agreement among the countries of Europe as to the requirements of the situation and the part those countries themselves will take in order to give proper effect to whatever action might be undertaken by the Government. It would be neither fitting nor efficacious for this Government to undertake to draw up unilaterally a program designated to place Europe on its feet economically. This is the business of the Europeans. The initiative, I think, must come from Europe. The role of this country should consist of friendly aid in the drafting of a European program and of later support of such a program so far as it may be practical for us to do so. The program should be a joint one, agreed to by a number, if not all European nations.*[6]

[3] Bonvin&Morrisson (1998), p. 6.
[4] Piano Marshall.
[5] Bonvin&Morrisson (1998), p. 7.
[6] Libera traduzione: "È anche evidente che, prima che il Governo degli Stati Uniti possa procedere ulteriormente nei suoi sforzi per alleviare la situazione ed aiutare l'Europa sulla strada della ricostruzione, vi debba essere un accordo tra gli Stati europei in merito alle esigenze della situazione e alla parte che questi stessi paesi si assumeranno per rendere efficace qualsiasi azione possa essere intrapresa da questo Governo (n.d.t.: statunitense). Non sarebbe né opportuno né efficace, per questo Governo, impegnarsi ad elaborare unilateralmente un programma disegnato per rilanciare l'Europa economicamente. Questo è un compito degli europei. L'iniziativa, penso, debba venire dall'Europa. Il compito di questo paese dovrebbe consistere in un aiuto amichevole per l'elaborazione di un programma europeo e di un successivo supporto a detto programma nella misura in cui possa per noi essere possibile. Il programma deve essere congiunto, accettato da un buon numero, se non da tutte le nazioni europee".

Fu così che i ministri degli affari esteri di 15 paesi europei (Austria, Belgio, Danimarca, Francia, Grecia, Inghilterra, Irlanda, Islanda, Italia, Lussemburgo, Norvegia, Olanda, Svezia, Svizzera e Turchia), nonché i comandanti delle zone occupate della Germania occidentale di Francia, Inghilterra e USA[7] sottoscrissero in data 16 aprile 1948 la «Convenzione di Cooperazione Economica Europea» dando così vita all'omonima organizzazione (OCEE)[8].

Questa organizzazione venne incaricata di assicurare una cooperazione tra i paesi aderenti, di facilitare l'esecuzione sia degli impegni da loro presi a livello internazionale che dei programmi interni di rilancio, ma soprattutto di gestire adeguatamente le immense risorse finanziarie messe a disposizione dagli USA[9]: complessivamente quasi US$ 13 miliardi[10] nel periodo intercorso tra il 3 aprile 1948 e il 30 giugno 1951 tra aiuti finanziari (US$ 11.8 miliardi) e prestiti (US$ 1.139 miliardi)[11].

L'allora URSS venne anch'essa invitata alle discussioni fin dal 1947. Tuttavia il governo sovietico rifiutò l'invito accusando Francia ed Inghilterra di cercare il controllo sui piccoli Stati. L'URSS invitò anche i paesi sotto la sua influenza a non partecipare[12].

L'OCEE, oltre che ad instaurare una cooperazione temporanea per la ricostruzione ed il rilancio dell'economia europea del secondo dopo-guerra, costituì i presupposti per una cooperazione permanente atta a sviluppare le relazioni economiche, finanziarie e tecniche dei paesi aderenti. In particolare, con la sottoscrizione della Convenzione OCEE, i paesi aderenti si impegnarono

- a sviluppare le attività produttive,
- a definire dei programmi quadro di produzione e di scambio di beni e servizi,
- a diminuire gli ostacoli agli scambi commerciali di beni e servizi, ivi compresi quelli relativi ai pagamenti transfrontalieri,
- a studiare le possibilità per la creazione di un'unione doganale o di una zona di libero scambio,
- a creare le condizioni per un miglior utilizzo della mano d'opera (pieno impiego di quella indigena e riduzione progressiva degli ostacoli alla libera circolazione di quella estera).

Ognuno dei paesi membri mantenne la propria indipendenza decisionale ed organizzativa, l'OCEE svolgendo un compito di coordinamento.

---

[7] Nel 1949 i comandanti capo delle zone occupate della Germania occidentale vennero sostituiti dalla Repubblica Federale di Germania (RFD). Il 3 giugno 1950 USA e Canada divennero paesi associati, mentre a partire da febbraio 1955 l'allora Jugoslavia poté partecipare ai lavori dell'OCEE quale paese osservatore. Nel gennaio 1958 la Spagna divenne il 17° paese membro.
[8] Bonvin&Morrisson (1998), p. 9-10.
[9] Bonvin&Morrisson (1998), p. 9.
[10] Se attualizzato, tale importo corrisponde a quasi US$ 140 miliardi (dati 2017). Per l'attualizzazione sono stati usati i seguenti siti internet: http://www.usinflationcalculator.com/ e http://www.bls.gov/data/inflation_calculator.htm che hanno portato al medesimo risultato. Bisogna comunque precisare come la richiesta dei paesi europei fu di US$ 22 miliardi, mentre il congresso americano votò per US$ 17 miliardi – Bossuat (2008), p. 13.
[11] Bossuat (2008), p. 13. L'Inghilterra beneficiò del 24% dei fondi messi a disposizione dal Piano Marshall, la Francia del 20%, l'Italia dell'11.1% e la Repubblica Federale di Germania dell'11% (www.oecd.org). La Svizzera non ricevette alcun aiuto finanziario, mentre la Svezia solamente un aiuto in termini di prestito (Bonvin&Morrisson – 1998, p. 13).
[12] Bossuat (2008), p. 15.

A partire dal 1952 l'OCEE cominciò il proprio declino: da una parte la fine del Piano Marshall e dall'altra l'intenzione da parte dei paesi aderenti alla NATO di rafforzare la loro cooperazione economica.

Con l'obiettivo di estendere la cooperazione al di fuori del continente europeo, il 14 dicembre 1960 i 17 paesi membri dell'allora OCEE (Austria, Belgio, Danimarca, Francia, Grecia, Inghilterra, Irlanda, Islanda, Italia, Lussemburgo, Norvegia, Olanda, Repubblica Federale di Germania, Svezia, Spagna, Svizzera, Turchia) a cui si aggiunsero USA, Canada e Portogallo sottoscrissero, in continuità giuridica rispetto all'OCEE[13], la convenzione che portò all' OCSE. Questa entrò in vigore il 30 settembre 1961 dopo che venne ratificata dai singoli Stati membri.

Oggi gli Stati membri dell'OCSE sono 35 e rappresentano, a livello mondiale, il 55% del Reddito nazionale lordo (RNL), il 61% del commercio, il 18% della popolazione, il 95% dell'aiuto pubblico allo sviluppo e il 41% delle emissioni di CO_2[14].

La Commissione europea partecipa ai lavori dell'OCSE, in particolare intervenendo alle discussioni relative ai programmi di lavoro e ai differenti organi. Tuttavia non ha diritto di voto.

Alcuni Stati sono ammessi quali paesi osservatori, mentre l'OCSE coopera con altri che considera partner chiave. Nel corso degli anni l'OCSE ha esteso il proprio orizzonte, coinvolgendo anche paesi non-membri[15] e intrattenendo relazioni con altre istituzioni internazionali.

Una lista completa degli Stati membri, dei paesi candidati e di quelli partner è allegata sub 1.

Figura 1: Localizzazione degli Stati membri dell'OCSE.
Fonte: SECO, 2016.

[13] La Convenzione esplicitamente mette in risalto il fatto che si tratta di una ricostituzione dell'OCEE in OCSE ("Les gouvernements (…) sont convenus des dispositions suivantes pour la reconstitution de l'Organisation Européenne de Coopération Economique en Organisation de Coopération et de Développement Economiques").

[14] Secondo i dati forniti dal Dipartimento federale degli affari esteri (DFAE) della Confederazione svizzera, https://www.eda.admin.ch/eda/it/dfae/politica-estera/organizzazioni-internazionali/ocse.html, 15.02.2017.

[15] Per esempio il Forum Globale sulla Trasparenza e lo Scambio di Informazioni a Scopo Fiscale (*The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) vede l'adesione complessivamente di 139 Stati.

Capitolo 2: Il ruolo d'indirizzo dell'OCSE

Ci si potrebbe chiedere a questo punto quale sia l'insegnamento del Piano Marshall e l'esperienza vissuta all'interno dell'OCEE. Il Piano Marshall è stato, come sostengono taluni, uno strumento politico americano a sostegno di Stati occidentali «amici» agli albori della Guerra Fredda o c'è dell'altro?

Analizzato con gli occhi di oggi, il Piano Marshall ha lasciato alcuni insegnamenti che divengono utili per meglio comprendere il processo di globalizzazione che si è sviluppato da allora, con i problemi connessi di *governance* e di equità.

Il primo insegnamento riguarda l'intervento finanziario dello Stato nella crescita economica. Gli aiuti pubblici, se gestiti adeguatamente, possono creare delle opportunità per la crescita e per la pace. Le risorse sono strumentali alla *governance* e la *governance* è chiamata a far uso delle risorse nel modo migliore possibile, in un mercato viepiù aperto (per incrementare il benessere ma anche per combattere la povertà).[16]

La globalizzazione odierna è molto più complessa di quanto lo fosse un secolo fa. Per raggiungere una crescita globale ci vuole una *governance* globale e questa, oggigiorno, sembra possa realizzarsi solamente attraverso accordi regionali o bilaterali.[17] Tuttavia gli effetti favorevoli per gli Stati aderenti potrebbero, in caso di abuso o uso non appropriato, trasformarsi in effetti nefasti per gli altri. È qui che entrano in gioco le istituzioni sovranazionali che, attraverso un processo di costruzione del consenso e di condivisione delle soluzioni, forniscono le linee guida ed hanno un ruolo d'indirizzo.

> *By a Marshall Plan for today's global world we should understand an institutional architecture in which governments, international organizations, and markets interact so as to create the best possible environment for economic activities to develop. It has to do with resource transfers, as it was the case after World War II, but also about institution building, good and light regulation, environment- and climate-friendly standards. In an open world without international governance must be based on the contribution and responsibility of all parties involved. The role of an organization like the OECD is key in providing expertise; in anticipating new challenges and understanding how to turn them into opportunities; in helping reach a consensus among the stakeholders in an expanding global system; in contributing to turning the challenges of globalization into opportunities; and to expand as much as possible the distribution of ensuing benefits in an equitable way*[18].

[16] Padoan (2008), pp. 97-101.
[17] Padoan (2008), p. 98.
[18] Padoan (2008), p. 103. Libera traduzione: "Con un Piano Marshall applicato al mondo globale odierno dovremmo comprendere l'architettura istituzionale nella quale governi, organizzazioni internazionali e mercato interagiscono in modo da creare il miglior ambiente possibile per lo sviluppo delle attività economiche. Questo deve realizzarsi con trasferimenti di risorse, come fu il caso dopo la Seconda Guerra mondiale, ma anche con il rafforzamento delle istituzioni, con regolamenti convenienti ed agili, con norme istituite in ambiente e clima favorevoli. In un mondo aperto senza *governance* internazionale ci si deve basare sul contributo e sulla responsabilità di tutte le parti coinvolte. Il ruolo di un'organizzazione come l'OCSE è fondamentale per fornire competenze; per anticipare le nuove sfide e comprendere come trasformarle in opportunità; per aiutare il raggiungimento di un consenso tra i soggetti interessati nell'espansione di un sistema globale; per contribuire alla trasformazione delle sfide della globalizzazione in opportunità; e per espandere, quanto più possibile, la distribuzione dei benefici che ne derivano in maniera equa".

L'obiettivo dell'OCSE è il promovimento delle politiche allo scopo di:

- «realizzare la maggior espansione possibile dell'economia e dell'impiego, nonché un incremento del livello di vita negli Stati membri, mantenendo la stabilità finanziaria e contribuendo anche allo sviluppo dell'economia mondiale;
- contribuire ad una sana espansione economica degli Stati membri così come dei paesi non membri e dei paesi in via di sviluppo;
- contribuire all'espansione del commercio mondiale su base multilaterale e non discriminatoria, conformemente agli obblighi internazionali».[19]

Per raggiungere tale obiettivo gli Stati membri devono:

- «tenersi reciprocamente informati e fornire all'organizzazione le informazioni necessarie al raggiungimento dei propri compiti,
- consultarsi in maniera continua, eseguire studi e partecipare a progetti accettati di comune accordo,
- cooperare strettamente, se del caso attraverso un'azione coordinata».[20]

L'OCSE si è dotata di alcuni strumenti per raggiungere i propri obiettivi[21]:

- Le decisioni. Le decisioni sono vincolanti per quegli Stati membri che non si sono astenuti al momento in cui queste vengono votate. Non possono essere equiparate a trattati internazionali ma gli Stati membri hanno l'obbligo di implementarle o fare in modo che vengano implementate.
- Le raccomandazioni. Le raccomandazioni non sono vincolanti ma rappresentano le volontà degli Stati membri. Pertanto questi hanno un obbligo «morale» per l'esecuzione delle raccomandazioni, a meno che non si siano astenuti al momento in cui queste vengono votate.
- Le dichiarazioni. Le dichiarazioni, che non sono né atti ufficiali né giuridicamente vincolanti, rappresentano dei testi solenni che contengono gli impegni politici ai quali gli Stati membri aderiscono.

[19] Articolo 1 della Convenzione OCSE : "L'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (appelée ci-dessous l' 'Organisation') a pour objectif de promouvoir des politiques visant : a) à réaliser la plus forte expansion possible de l'économie et de l'emploi et une progression du niveau de vie dans les pays Membres, tout en maintenant la stabilité financière, et à contribuer ainsi au développement de l'économie mondiale ; b) à contribuer à une saine expansion économique dans les pays Membres, ainsi que non membres, en voie de développement économique ; c) à contribuer à l'expansion du commerce mondial sur une base multilatérale et non discriminatoire conformément aux obligations internationales".

[20] Articolo 3 della Convenzione OCSE: "En vue d'atteindre les objectifs (…) les Membres conviennent: a) de se tenir mutuellement informés et de fournir à l'Organisation les renseignements nécessaires à l'accomplissement des ses tâches; b) de se consulter d'une manière continue, d'effectuer des études et de participer à des projets acceptés d'un commun accord ; c) de coopérer étroitement, s'il y a lieu par une action coordonnée".

[21] https://www.oecd.org/fr/juridique/instruments-juridiques.htm .

- Gli accordi. Gli accordi sono strumenti, negoziati e adottati da certi Stati membri. Pur non essendo giuridicamente vincolanti per l'OCSE, questa ne segue lo sviluppo.

- Gli accordi internazionali. Gli accordi internazionali sono conclusi dall'OCSE e sono giuridicamente vincolanti per le parti che li hanno sottoscritti.

Il segretariato per le relazioni mondiali dell'OCSE elabora e supervisiona gli orientamenti strategici delle relazioni che l'OCSE intrattiene con i paesi non membri. Per il raggiungimento di tale obiettivo l'OCSE ha creato 15 forum mondiali, ovvero centri di discussione e di elaborazione di orientamenti strategici nei più disparati settori inerenti le attività transfrontaliere[22].

L'OCSE ha ad oggi complessivamente emesso 284 documenti, tra decisioni, raccomandazioni, dichiarazioni, accordi, accordi internazionali e simili. Quelli che riguardano la fiscalità sono 22. Una tabella riepilogativa si trova all'allegato 2.

L'OCSE è pertanto divenuta un centro di discussione e di ricerca dove gli Stati membri e quelli non-membri si confrontano allo scopo di condividere esperienze e problematiche che la globalizzazione comporta e trovare delle soluzioni che siano condivise. In tale contesto l'OCSE ha assunto un ruolo d'indirizzo nell'ambito della globalizzazione implementando nel tempo uno standard globale affinché un vantaggio assunto da uno Stato non arrechi danno ad un altro. La globalizzazione è un processo dinamico, con problematiche che coinvolgono più settori ed attività che spesso si intersecano.

Capitolo 3: I Modelli di convenzione fiscale e i concetti di *treaty shopping* e di *rule shopping*

I Modelli di convenzione fiscale nacquero per combattere la doppia imposizione giuridica internazionale[23], quale effetto indesiderato dell'espansione della circolazione transfrontaliera di beni, di servizi, di capitali, di tecnologia e di persone.

I primi Modelli di convenzione fiscale datano del 1928, a seguito dei lavori intrapresi fin dal 1921 all'interno dell'allora Società delle Nazioni[24] a cui fecero seguito i Modelli di convenzione di Città del Messico (1943) e di Londra (1946). Tuttavia questi primi modelli presentavano delle differenze importanti oltre che alcune lacune.

Di fronte a fenomeni di doppia imposizione giuridica internazionale l'OCEE elaborò una prima raccomandazione il 25 febbraio 1955. Una volta divenuta OCSE, una seconda raccomandazione seguì il 30 luglio 1963, mentre nel 1977 venne pubblicato un nuovo Modello di convenzione fiscale e un nuovo Commentario.[25]

---

[22] I forum mondiali riguardano settori quali l'agricoltura, la biotecnologia, la concorrenza, lo sviluppo, gli scambi commerciali, l'economia della conoscenza, l'educazione, lo sviluppo sostenibile, le finanze, la fiscalità, la trasparenza e lo scambio d'informazioni, la *governance* pubblica, gli investimenti internazionali, i prezzi di trasferimento e le convenzioni fiscali, le statistiche del turismo.

[23] La doppia imposizione giuridica internazionale si configura quando, in capo allo stesso contribuente, viene tassato il medesimo reddito, sia dallo Stato della fonte che da quello di residenza.

[24] La Società delle Nazioni nacque nel 1919 quale prima organizzazione intergovernativa. Lo scopo era il mantenimento della pace e lo sviluppo della cooperazione internazionale in ambito economico e sociale. Con la fondazione dell'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU) nel 1945, la Società delle Nazioni venne sciolta.

[25] OCSE (2016), pp. I-1 – I-3. Il modello di convenzione dell'OCSE è certamente il più conosciuto. Tuttavia ci sono altri modelli di convenzione contro la doppia imposizione. Il modello di convenzione dell'ONU intende privilegiare i paesi in via di sviluppo.

Negli anni successivi il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE continuò ad esaminare e a monitorare i differenti aspetti relativi al Modello del 1977, anche perché il processo di globalizzazione e di liberalizzazione delle economie era in continua evoluzione. Per questo motivo, nel 1991, l'OCSE adottò un Modello di convenzione che potesse essere attualizzato periodicamente con lo scopo di trattare nuove questioni fiscali che la globalizzazione avrebbe comportato. Nel contempo l'OCSE aprì le porte anche a Stati non membri e a istituzioni internazionali in maniera da poter beneficiare del contributo e dell'apporto di terzi, e ottenere così il più ampio consenso possibile[26]. Vennero pubblicate delle versioni aggiornate del Modello di convenzione fiscale nel 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 e 2014.

Il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE si occupò anche delle imposte di successione e donazione e pubblicò un primo Modello di convenzione nel 1966 a cui ne seguì un secondo nel 1982. Se il Modello del 1966 riguardava solamente le imposte di successione, quello del 1982 integrò anche le donazioni. Da allora nessuna ulteriore modifica venne apportata.[27]

I Modelli di convenzione non sono dei testi giuridicamente vincolanti. Le norme ivi contenute rappresentano delle raccomandazioni, tanto che gli Stati possono derogare dal Modello e concordare clausole differenti che tengano conto delle sensibilità, delle esperienze e delle peculiarità degli Stati contraenti. Tuttavia il Consiglio dell'OCSE, nella raccomandazione adottata il 23 ottobre 1997, ha invitato gli Stati membri a conformarsi al Modello di convenzione fiscale e alle sue modifiche al momento della conclusione di una nuova convenzione bilaterale o di una sua revisione.

L'OCSE ha accompagnato il Modello di convenzione fiscale relativo al reddito e al patrimonio con un commentario, ovvero un testo esplicativo di ciascun articolo, avente lo scopo di illustrare, descrivere e precisare ciascuna disposizione. Il Commentario è redatto da esperti che rappresentano, in seno al Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE, i paesi membri tanto che questo strumento è divenuto importante anche per lo sviluppo del diritto fiscale internazionale.[28] Il Commentario è anche accompagnato dalle riserve o dalle differenze interpretative dei diversi Stati.

Principale scopo delle convenzioni contro la doppia imposizione è la promozione degli scambi transfrontalieri dei beni e dei servizi e i movimenti transfrontalieri dei capitali, delle tecnologie e delle persone, eliminando la doppia imposizione giuridica internazionale.[29]

Non va tuttavia sottaciuto il fatto che le convenzioni forniscano delle regole generali e che, conseguentemente, possano essere utilizzate anche in maniera non appropriata. Non viene fornita una definizione del concetto di abuso anche se, come si vedrà in seguito, alcune clausole o principi (quali il concetto di «direzione effettiva», di «beneficiario effettivo» o di «prezzo di mercato») sono stati introdotti in alcuni articoli con lo scopo di contrastare questo fenomeno.

Ci sono poi il modello di convenzione USA, quello adottato negli anni settanta da alcuni paesi dell'America del Sud o quello degli Stati del Sud-Est asiatico.

[26] OCSE (2016), p. I-3.

[27] Primi (2007), p. 53.

[28] OCDE (2014), p. 15.

[29] OCDE (2014), p. 63 . Il Commentario menziona inoltre la lotta contro l'evasione e la frode fiscali quale ulteriore scopo delle convenzioni. La Svizzera ha tuttavia espresso una riserva su questo punto.

Il contribuente può essere in effetti tentato di far un uso non appropriato di una convenzione con il solo obiettivo di minimizzare o di eludere il carico fiscale.

Le attività abusive possono essere racchiuse sotto due tipologie di comportamento:

- il *treaty shopping* e
- il *rule shopping*.

Con il *treaty shopping*, un contribuente, mediante l'inserimento di una struttura economica specifica, può ottenere il beneficio previsto da una convenzione di cui non avrebbe potuto usufruire se avesse agito direttamente.

Esempio: X è un soggetto residente nello Stato A. X ha brevettato un apparecchio che intende dare in licenza ad un soggetto Y residente nello Stato B. Per tale brevetto X riceve un canone (*royalty*) pagato da Y. Lo Stato A non ha concluso alcuna convenzione contro le doppie imposizioni con lo Stato B. Pertanto lo Stato B preleva un'imposta alla fonte del 30% sul canone pagato da Y a X. X costituisce una società Z residente nello Stato C alla quale conferisce il proprio brevetto, che Z, a sua volta, da in licenza a Y. Lo Stato C ha in essere una convenzione contro le doppie imposizioni con lo Stato B che prevede una ritenuta alla fonte del 5% sul canone pagato da Y a Z.

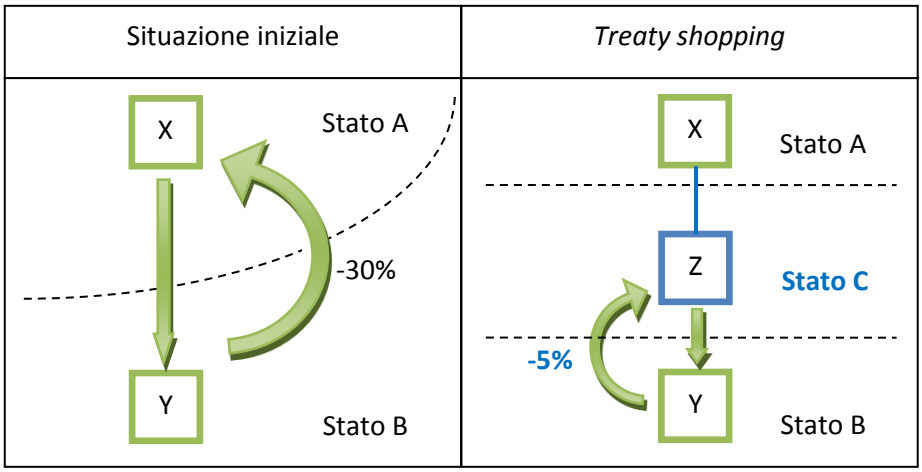


Figura 2: Esempio di *Treaty shopping*.
Fonte: Elaborazione personale.

Più il numero delle convenzioni stipulate da uno Stato è importante, maggiore è il rischio d'abuso.

Già a partire dal 1977, il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE aveva espresso la propria preoccupazione per questo fenomeno ed aveva individuato due tipologie di strutture che si addicono ad un utilizzo abusivo delle convenzioni: le società *conduit* e le società schermo, che verranno meglio sviluppate nei successivi capitoli 4 e 5.

Anche se il Commentario non ne fa menzione una forma particolare di utilizzo improprio di una convenzione è rappresentato dal *rule shopping* ovvero l'abuso di una singola norma all'interno della medesima convenzione.[30]

[30] Jung (2011), p. 233.

Il contribuente, residente in uno degli Stati contraenti, ricerca la clausola convenzionale più conveniente ed in base a questa veste la relativa forma del reddito.

Esempio: X è un soggetto residente nello Stato A che deve ricevere un reddito pagato dal soggetto Y che risiede nello Stato B. Secondo il diritto interno dello Stato B tale reddito sarebbe sottoposto ad una ritenuta del 30%. Tuttavia se tale reddito viene convertito in altra forma, la ritenuta viene ridotta al 5%.

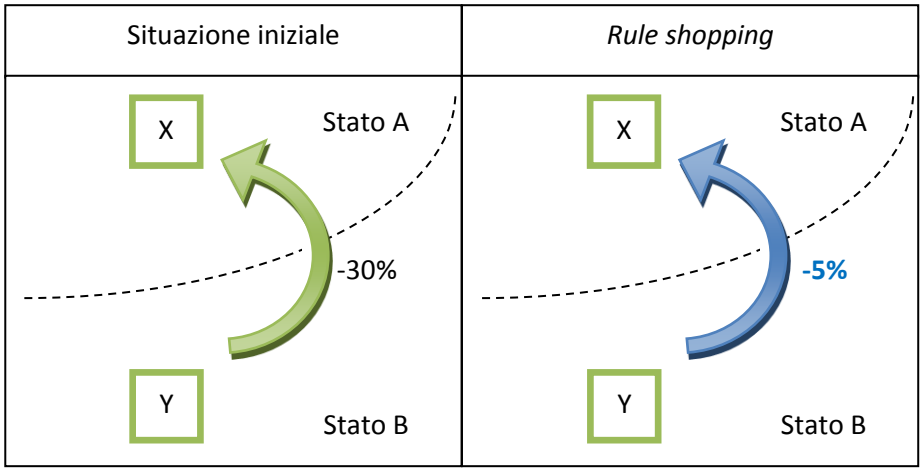


Figura 3: Esempio di *Rule shopping*.
Fonte: Elaborazione personale.

I due fenomeni possono essere riepilogati nello schema qui sotto riportato.

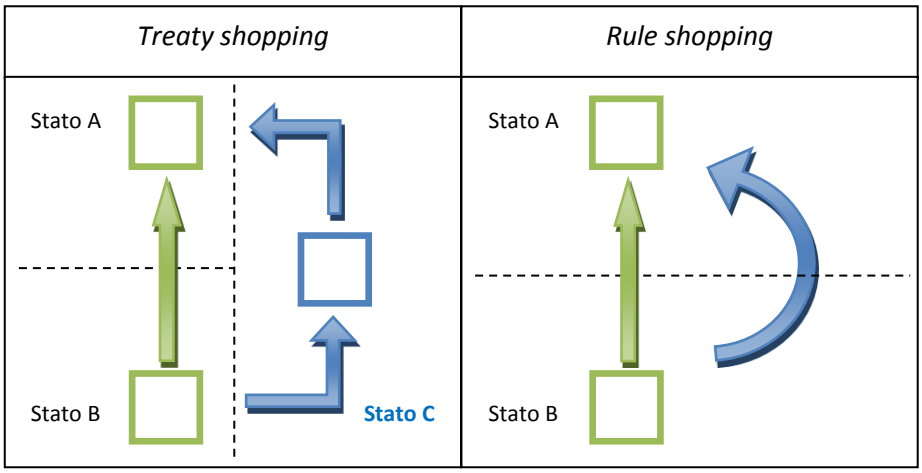


Figura 4: *Treaty shopping* vs *Rule shopping*.
Fonte: Jung (2011), p. 233. Elaborazione, integrazione e traduzione personali.

Capitolo 4: L'utilizzo abusivo di una convenzione ed le società *conduit*

Nel 1986 Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE aveva redatto un rapporto, adottato dal Consiglio il 27 novembre, sulle società *conduit*.[31]

[31] "Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais". Una copia di questo rapporto è allegato al Commentario sul Modello di convenzione del 2004: OCDE (2016), pp R(6)-1 e ss.

Le società *conduit* sono società che vengono interposte tra la fonte del reddito e il beneficiario finale. Lo scopo principale è quello di poter beneficiare di una riduzione delle ritenute fiscali previste da una convenzione, riduzione di cui il beneficiario finale non avrebbe avuto diritto. Questa situazione ha la caratteristica si ruotare attorno allo Stato della fonte del reddito, al contrario delle società schermo che si focalizzano sullo Stato di residenza del beneficiario.

Le società *conduit* possono distinguersi in

- *direct conduit company* e
- *stepping stone conduit company*.

Con la prima tipologia (*direct conduit company*) il contribuente sfrutta, mediante l'inserimento di una struttura economica residente in un altro Stato, i benefici convenzionali per i redditi che vengono pagati da un soggetto residente in un terzo Stato, benefici di cui non avrebbe usufruito se il soggetto residente in detto terzo Stato avesse pagato direttamente il contribuente.

Esempio: X è un soggetto residente nello Stato A che detiene una partecipazione Y situata nello Stato B. Lo Stato A non ha concluso alcuna convenzione contro le doppie imposizioni con lo Stato B. La ritenuta prevista dalla normativa interna dello Stato B in caso di pagamento di un dividendo in assenza di specifica convenzione è del 30%. Lo Stato C, per contro, ha in essere delle convenzioni contro le doppie imposizioni sia con lo Stato A che con lo Stato B. Tali convenzioni prevedono, in caso di distribuzione di dividendo, che la ritenuta sia del 10% per i flussi tra gli Stati B e C e tra C e A. Pertanto, allo scopo di beneficiare dei vantaggi previsti dalle suddette convenzioni, X costituisce una società Z (la *direct conduit company*) residente nello Stato C alla quale conferisce la partecipazione Y.

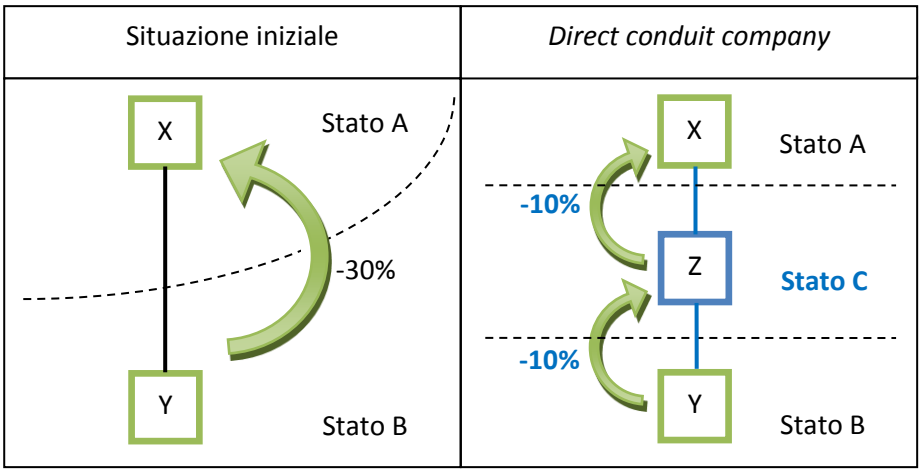


Figura 5: Esempio di *direct conduit company*.
Fonte: Elaborazione personale.

La seconda tipologia (*stepping stone conduit company*) è del tutto simile alla precedente ma sfrutta i benefici di almeno tre convenzioni contro le doppie imposizioni e coinvolge pertanto almeno 4 Stati.

Esempio: si riprende l'esempio precedente. X dopo ulteriori approfondimenti si accorge che uno Stato D non preleva alcuna imposta sulla distribuzione di dividendi pagati a soggetti residenti all'estero. Inoltre lo Stato D ha in essere una convenzione contro la doppia con lo Stato C che prevede, per lo Stato C, una ritenuta del 5% sui dividendi pagati a residenti dello Stato D. X, per poter ulteriormente

trarre vantaggio dai benefici convenzionali, costituisce una società W residente nello Stato D, al quale apporta la propria partecipazione Z.

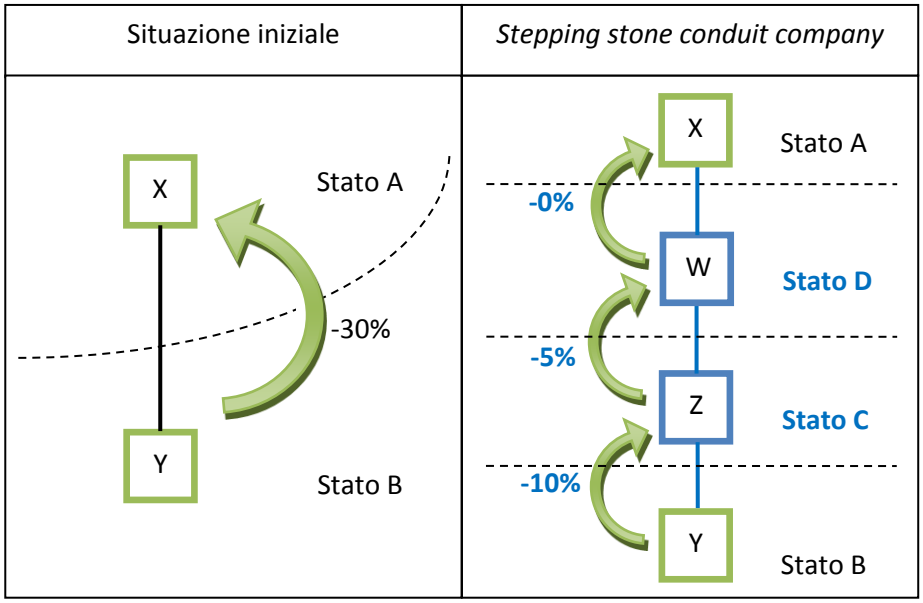


Figura 6: Esempio di *stepping stone direct company*.
Fonte: Elaborazione personale.

Una tipologia particolare di società *conduit* è rappresentata dalla società holding che viene costituita in paesi che prevedono benefici fiscali quali l'esenzione sui dividendi percepiti (*participation exemption*) oppure che hanno in essere un importante numero di convenzioni contro le doppie imposizioni che prevedono, per gli Stati di residenza delle partecipazioni, una ritenuta ridotta o nulla per dividendi corrisposti alla società holding.

Per combattere il fenomeno delle società *conduit* e l'utilizzo improprio di una convenzione, l'OCSE propone alcuni metodi che vengono riepilogati nella tabella qui sotto riportata. Per esigenze di sintesi ci si limita ad una breve descrizione di ciascun metodo senza entrare in ulteriori dettagli. Alcuni concetti verranno comunque ripresi successivamente.

Abstinence approach	Decisione unilaterale di uno Stato di non sottoscrivere alcuna convenzione con uno Stato a tassazione privilegiata («paradiso fiscale») o con uno Stato meta di società *conduit*.
Beneficial ownership approach	Applicazione dei benefici data da una convenzione a condizione che il percettore del reddito sia l'effettivo beneficiario.
Look through approach	Attribuzione del beneficio di una convenzione ai soggetti residenti in uno degli Stati contraenti a condizione che questi soggetti siano detenuti da persone residenti nel medesimo Stato.
Exclusion approach	Esclusione parziale o totale dai benefici di una convenzione per talune tipologie di soggetti, come ad esempio per quei soggetti che nel loro Stato di residenza beneficiano di un

	trattamento fiscale privilegiato e che per tale motivo vengono considerati alla stregua di soggetti non-residenti.
Subject-to-tax approach	Concessione dei benefici di una convenzione da parte dello Stato della fonte del reddito a condizione che tale reddito sia imponibile nello Stato di residenza del beneficiario.
Channel approach	Disconoscimento dei benefici di una convenzione per quei soggetti che una volta ricevuto un reddito da un soggetto residente dello Stato della fonte, ne trasferiscono una parte consistente a persone residenti in un terzo Stato (sotto la forma di dividendo, interesse, ecc.).
Bona fide commercial approach	Concessione dei benefici convenzionali a quei soggetti che agiscono o che sono costituiti in «buona fede».

Tabella 1: Metodi per combattere il fenomeno delle società *conduit*.
Fonte: OCSE. Elaborazione personale.

Capitolo 5: L'utilizzo abusivo di una convenzione ed le società schermo

Sempre nel 1986 il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE aveva redatto un secondo rapporto, adottato dal Consiglio il 27 novembre che si occupava delle società schermo.[32]

Le società schermo hanno generalmente residenza in paesi a bassa imposizione, comunemente soprannominati «paradisi fiscali». Tuttavia un'analisi più approfondita porta a concludere che non necessariamente queste società si trovano in paesi a tassazione nulla o irrilevante, piuttosto in paesi dove il carico fiscale è inferiore rispetto a quello del contribuente che le controllano. L'obiettivo è quello di ridurre, talvolta anche notevolmente, il carico fiscale nel paese di residenza di quest'ultimo. Pare evidente, come già evidenziato in precedenza, che queste strutture sono focalizzate sullo Stato di residenza del beneficiario. Un approccio differente rispetto alle società *conduit* incentrate sui vantaggi fiscali che possono essere ottenuti nei paesi della fonte del reddito.

Le società schermo possono venir utilizzate nei più disparati ambiti: dall'amministrazione e la gestione di beni mobili (soprattutto patrimonio bancario), alla detenzione di partecipazioni, alla concessione di prestiti come pure alla gestione di attività industriali o commerciali (legate ad attività d'intermediazione o ad attività industriali o commerciali che vengono svolte principalmente al di fuori dei confini dove queste società sono residenti).[33]

La funzione della società schermo è quella di incassare dei redditi che di principio dovrebbero essere incassati dal contribuente. Quest'ultimo non è imposto su tali redditi, benché siano a lui attribuibili e benché, altro aspetto rilevante, lui possa dirigerne e controllarne la destinazione. Questi redditi

[32] "Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran" adottato dal Consiglio dell'OCSE il 27 novembre 1986. OCDE (2016), pp. P(5)-1 – P(5)-39.
[33] OCDE (2016), pp. R(5)-6 – R(5)-7.

vengono imposti ad un tasso inferiore rispetto a quello che sarebbero imposti se percepiti direttamente dal contribuente. Talvolta, addirittura, nessuna imposta viene prelevata.

Il reddito incassato dalla società schermo sfugge così a tassazione in capo al contribuente, che ne è il beneficiario effettivo. Il risparmio fiscale è calcolato come la differenza tra l'imposizione che tale reddito dovrebbe scontare se imposto direttamente in capo al contribuente e l'imposizione in capo alla società schermo. La scelta del luogo dove insediare la società schermo e la tipologia di reddito assumono un'importanza determinante e possono portare un vantaggio fiscale rilevante.

Tale vantaggio può essere limitato nel tempo (differimento temporale dell'imposizione), ovvero può sussistere fintanto che il reddito non viene distribuito dalla società schermo al contribuente beneficiario.

Tuttavia, tale vantaggio può divenire definitivo mettendo in atto delle strategie puntuali.[34] Il reddito in capo alla società schermo può venir versato o distribuito al contribuente beneficiario sotto la forma di un reddito che beneficia di esenzione fiscale (totale o parziale) a seguito di una convenzione contro la doppia imposizione o di una regola particolare della legislazione interna di uno dei due Stati. Si pensi per esempio alla «distribuzione» mediante versamento di *tantièmes* o di salari, oppure di un dividendo che beneficia dei vantaggi della c.d. *participation exemption*. Il reddito in capo alla società schermo può anche venir reinvestito da quest'ultima direttamente oppure versato ad altre società del contribuente beneficiario sotto forma di prestito. Tuttavia si può ipotizzare, come terza strategia, la vendita da parte del contribuente della società schermo con realizzazione di una plusvalenza. Tale plusvalenza può essere non imponibile o imposta a tasso privilegiato (ridotto).

Per combattere il fenomeno delle società schermo l'OCSE propone alcuni metodi che vengono riepilogati nella tabella qui sotto riportata. Anche in questo caso, per esigenze di sintesi, ci si limita ad una breve presentazione di ciascun metodo senza entrare in ulteriori dettagli. Alcuni concetti verranno comunque ripresi successivamente.

Abstinence approach	Decisione unilaterale di uno Stato di non sottoscrivere alcuna convenzione con uno Stato a tassazione privilegiata («paradiso fiscale») o con uno Stato meta di società schermo.
Transfer pricing approach	Le operazioni infragruppo devono avvenire a prezzi di mercato. Una società schermo con funzioni, responsabilità o rischi che corrispondono a quelli di un broker o di un agente con ruolo marginale non può ottenere un utile che non sia in linea con l'effettivo plusvalore economico fornito.
Legal personality approach	Disconoscimento della personalità giuridica della società schermo nell'ipotesi in cui la convenzione non la riconoscesse come società, oppure se i disposti del diritto internazionale privato stabilisce che questa non venga riconosciuta oppure se l'atto costitutivo della società schermo viene considerato nullo o senza valore giuridico.

[34] OCDE (2016), p. R(5)-5 .

Residency approach	Una società è residente laddove si trova la sede della direzione effettiva, indipendentemente da dove la società è giuridicamente stata costituita. Ciò comporta che lo Stato di residenza del contribuente può rivendicare l'imposizione di una società schermo se giudica che li si trova il luogo dove la società è effettivamente gestita.
Permanent establishment approach	Si considera che la società schermo costituita in uno Stato ha, nell'altro, una stabile organizzazione, nel caso per esempio quest'altro Stato rivendichi (parzialmente o totalmente) il luogo della direzione effettiva.
Look-through approach	La società schermo, benché ne sia riconosciuta la personalità giuridica, viene considerata secondo la legislazione dello Stato di residenza del contribuente come trasparente e, pertanto, le attività ed il reddito conseguito vengono imputati, per trasparenza, direttamente a quest'ultimo.[35]

Tabella 2: Metodi per combattere il fenomeno delle società schermo.
Fonte: OCSE. Elaborazione personale.

Capitolo 6: Le clausole anti-abuso presenti nel Modello di convenzione fiscale dell'OCSE

A guisa d'introduzione bisogna precisare che una convenzione va interpretata «in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo».[36] Oltre al trattato medesimo vanno considerati eventuali accordi, protocolli o altri strumenti aggiuntivi intervenuti tra le parti al momento della conclusione della convenzione o successivamente, così come «ogni norma di diritto internazionale applicabile alle relazioni fra le parti».[37] Se questo non fosse ancora sufficiente, l'interpretazione passa attraverso l'analisi dei lavori preparatori e delle circostanze che hanno portato alla conclusione della convenzione.

Resta inteso come si debba tuttavia tener conto del diritto interno vigente al momento dell'entrata in vigore di una convenzione ed anche successivamente. Pur avendo le norme convenzionali prevalenza su quelle interne, l'applicazione delle medesime deve trovare fondamento nel diritto interno dello Stato contraente. In effetti una convenzione internazionale non può creare, in questo caso, materia imponibile che non sia prevista dalla norma interna; essa può semmai restringere la potestà impositiva di uno degli Stati contraenti.

Nel Modello di convenzione fiscale OCSE sono presenti alcune clausole che hanno lo scopo di limitare un utilizzo improprio di una convenzione. Si osservi tuttavia come la singola clausola non sia sufficiente per prevenire questo fenomeno. Il Commentario fornisce pertanto ulteriori elementi, supplementari ed accompagnatori, per permettere ai differenti Stati un'uniformazione interpretativa.

[35] Si noti il diverso approccio rispetto alla definizione fornita nelle società *conduit*.
[36] Articolo 31 cpv. 1 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.
[37] Articolo 31 cpv. 2 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

#1. Il concetto di «residenza»

Il primo paragrafo dell'articolo 4 del Modello di convenzione fiscale contiene una prima indicazione del concetto di «residenza». «L'espressione 'residente di uno Stato contraente' designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga e comprende anche detto Stato e ogni sua suddivisione politica o ente locale. Tuttavia tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in detto Stato soltanto per il reddito che essere ricavano da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio che esse possiedono in detto Stato».[38]

Innanzitutto il Modello di convenzione OCSE non fornisce una definizione di «residenza», ma rimanda alla legislazione interna degli Stati contraenti. Il Commentario rimanda a sua volta il concetto di «residenza» a quello di assoggettabilità fiscale che può essere dato dal domicilio, dalla residenza, dalla sede della direzione o da ogni altro criterio analogo.[39]

Per la persona fisica il concetto di «residenza» non coincide sempre con quello di domicilio civile. Una persona fisica è residente nello Stato dove è, secondo la legislazione interna di detto Stato, illimitatamente imponibile. Talvolta questo criterio non è sufficiente. Si pensi ad esempio ad un contribuente residente di uno Stato che decide di trasferire il proprio domicilio in un altro Stato dove il carico fiscale è inferiore, pur mantenendo nel primo il suo nucleo famigliare, composto da moglie e figli. La persona fisica è residente laddove questa dispone di un'abitazione permanente, laddove si trova il centro dei suoi interessi vitali ovvero laddove le sue relazioni personali ed economiche sono più strette, laddove soggiorna abitualmente.[40]

Per la società, invece, in luogo del criterio formale della sede di costituzione, il Modello di convenzione fiscale OCSE attribuisce maggior rilevanza al criterio, sostanziale, della sede della direzione effettiva. Questa non è tuttavia definita in maniera autonoma, bensì rimanda all'interpretazione data dalla legislazione interna dello Stato contraente, che può essere, come elencato nel Commentario, il luogo dove si tengono generalmente le riunioni del consiglio d'amministrazione o le riunioni di qualsiasi organo equivalente, il luogo dove il direttore generale e gli altri dirigenti esercitano generalmente la propria attività, il luogo dove viene esercitata l'alta direzione relativa all'attività corrente, il luogo della sede legale, lo Stato al quale sottostà lo statuto oppure il luogo dove è tenuta la contabilità.[41] Nell'ipotesi in cui una società residente di uno Stato abbia la direzione effettiva in un altro Stato, quest'ultimo potrebbe rivendicare la tassazione completa della società oppure l'esistenza di una stabile organizzazione.

La determinazione corretta dello Stato di residenza permette l'applicazione o la disapplicazione dei benefici di una convenzione.

#2. Il concetto di «beneficiario effettivo»

Il concetto di «beneficiario effettivo» è stato introdotto negli articoli 10 (dividendi), 11 (interessi) e 12 (canoni) a partire dal Modello di convenzione fiscale OCSE del 1977. L'introduzione è stata voluta al

[38] Maisto (2015), p.9.
[39] Paragrafo 8 del Commentario sull'articolo 4 del Modello di convenzione fiscale OCSE. OCSE (2014), p. 91.
[40] Questa enumerazione riprende in ordine cronologico l'articolo 4 cpv. 2 del Modello di convenzione fiscale OCSE, per la risoluzione di controversie nel caso in cui una persona fisica fosse residente in due Stati contraenti.
[41] Paragrafo 24.1 del Commentario sull'articolo 4 del Modello di convenzione fiscale OCSE. OCSE (2014), p. 97.

fine di delimitare la cerchia delle persone che possono richiedere l'applicazione di una convenzione. L'analisi della fattispecie non è solamente formale, ma piuttosto fattuale (secondo il principio *substance over form*).[42] Il Commentario fornisce tuttavia alcuni esempi di soggetti che non sono considerati come beneficiari effettivi ovvero:

- l'agente o il fiduciario (ovvero colui che incassa un dividendo, un interesse o un canone non per proprio conto, ma a titolo fiduciario)[43],
- colui che agisce come intermediario per conto d'altro soggetto che di fatti è il beneficiario del reddito[44],
- la società *conduit* che, sebbene proprietaria formale del reddito, mantiene dei poteri limitati, tanto che questa può essere considerata come semplice fiduciaria o amministratrice per conto dei propri soci.[45]

Anche in questo caso l'applicazione corretta del concetto di «beneficiario effettivo» passa attraverso l'interpretazione data dal diritto interno di ogni Stato contraente. Tuttavia il termine di «beneficiario effettivo» (o economico), secondo il Modello di convenzione fiscale OCSE, differisce dal termine di «beneficiario effettivo» (o economico) utilizzato in altri contesti, dove questo indica la persona (di principio fisica) che da ultimo controlla una società.[46]

#3. Il concetto di «prezzo di mercato» (*arm's lenght)*

Il Modello di convenzione fiscale OCSE introduce inoltre il concetto di «prezzo di mercato» in relazione alle operazioni di carattere economico tra società associate (articolo 9). Un concetto similare riguarda anche gli interessi (articolo 11) e i canoni (articolo 12), le cui condizioni devono essere, nel caso di particolari relazioni tra il debitore e il beneficiario effettivo, come fra terzi indipendenti. Il concetto di «particolare relazione tra il debitore e il beneficiario effettivo» deve essere inteso nella sua concezione più ampia, includendo ogni e qualsiasi forma di parentela e, in generale, comunità d'interesse distinta dal rapporto giuridico che dà luogo al pagamento degli interessi o dei canoni.[47]

Se le condizioni economiche tra due società dovessero venir considerate da uno Stato contraente come non a condizioni di mercato, questo Stato contraente può procedere ad una rettifica. Tale concetto è stato introdotto per evitare dei flussi indesiderati di reddito tra una società residente di uno Stato ed una società residente di un altro Stato, penalizzando lo Stato al quale il relativo reddito è stato levato. Il Commentario nulla dice, tuttavia, sul trattamento della parte eccedente di reddito che è stato

[42] Paragrafo 12.4 del Commentario sull'articolo 10, OCDE (2014), p. 205. Paragrafo 10.2 del Commentario sull'articolo 11, OCDE (2014), p. 232-233. Paragrafo 4.3 del Commentario sull'articolo 12, OCDE (2014), pp. 244-245.
[43] Paragrafo 12.2 del Commentario sull'articolo 10, OCDE (2014), p. 205. Paragrafo 10 del Commentario sull'articolo 11, OCDE (2014), p. 232. Paragrafo 4.1 del Commentario sull'articolo 12, OCDE (2014), p. 243-244.
[44] Paragrafo 12.3 del Commentario sull'articolo 10, OCDE (2014), p. 205. Paragrafo 10.1 del Commentario sull'articolo 11, OCDE (2014), p. 232. Paragrafo 4.2 del Commentario sull'articolo 12, OCDE (2014), p. 244.
[45] Paragrafo 12.3 del Commentario sull'articolo 10, OCDE (2014), p. 205. Paragrafo 10.1 del Commentario sull'articolo 11, OCDE (2014), p. 232. Paragrafo 4.2 del Commentario sull'articolo 12, OCDE (2014), p. 244.
[46] Leggasi a tal proposito la definizione di beneficiario effettivo proposta dal GAFI, nelle sue raccomandazione per combattere il riciclaggio di denaro ed il finanziamento del terrorismo. Paragrafo 12.6 del Commentario sull'articolo 10, OCDE (2014), p. 206-207. Paragrafo 10.4 del Commentario sull'articolo 11, OCDE (2014), pp. 233-234. Paragrafo 4.5 del Commentario sull'articolo 12, OCDE (2014), pp. 245-246.
[47] Paragrafi 33 e 34 del Commentario all'articolo 11, OCDE (2014), p. 241. Paragrafi 23 e 24 del Commentario sull'articolo 12, OCDE (2014), pp. 259-260.

oggetto di rettifica. Ogni caso deve essere analizzato distintamente. Il rischio può essere quello della doppia imposizione economica del reddito eccedente.

PARTE II

L'*ACTION PLAN* 6 DEL PROGETTO BEPS

« Mondo sommerso », Vezio, Svizzera, 2002 . Fotografia dell'autore.

Nella prima parte si è disquisito sul ruolo d'indirizzo dell'OCSE, nonché sul Modello di convenzione fiscale concernente il reddito e il patrimonio da questi elaborato e sul relativo Commentario, con un breve accenno anche al Modello di convenzione sulle donazioni e successioni.

Tuttavia, nuovi modelli di *business*, l'evolversi della *digital economy* ed un sempre maggior interscambio transfrontaliero di merce, di servizi, di capitale, di tecnologia e di persone ha portato l'OCSE (su mandato dei paesi del G20) ad elaborare un progetto che si prefigge quale obiettivo quello di avere delle norme condivise affinché i redditi vengano imposti laddove prodotti.

Come descritto nel capitolo 7, questo progetto, denominato BEPS (acronimo di *Base Erosion and Profit Shifting*) si compone di 13 rapporti contenenti complessivamente 15 misure, volte a contrastare il trasferimento di utili verso quelle giurisdizioni che presentano un sistema fiscale più favorevole. Ciò che maggiormente impressiona è la rapidità con la quale si è passati dal mandato al progetto e alla sua messa in atto. Se ci è voluto un secolo per avere il Modello di convenzione fiscale OCSE come lo conosciamo oggi, è bastato un lustro per il progetto BEPS.

Il capitolo 8, per contro, intende descrivere l'*Action Plan 6* che è incentrato sulle misure da adottare per impedire un utilizzo improprio delle convenzioni fiscali. Contrastare l'abuso convenzionale rappresenta una delle maggiori sfide del progetto BEPS. L'obiettivo è quello da una parte di dotare gli Stati di standard minimi con norme generali che limitano l'utilizzo convenzionale (attraverso le clausole c.d. LOB – *limitation on benefit* e PPT – *principal purpose test*), e dall'altra introdurre norme specifiche che rispondono ad alcune mancanze nel Modello di convenzione fiscale OCSE in vigore.

Da ultimo il capitolo 9 è dedicato alla «Convenzione multilaterale per la messa in atto delle misure relative alle convenzioni fiscali per prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili»[48], che, presentato dall'OCSE il 24 novembre 2016[49], rappresenta la naturale concretizzazione delle misure proposte dai 13 rapporti del progetto BEPS. Questo strumento multilaterale è un *unicum* a livello fiscale: mai in passato gli Stati avevano elaborato e sottoscritto un accordo multilaterale e di cosi ampia portata. Il ruolo d'indirizzo dell'OCSE e il coinvolgimento di un numero elevato di Stati e di organizzazioni regionali e internazionali hanno sicuramente giocato un ruolo fondamentale.

Capitolo 7: Nascita e sviluppo del progetto BEPS

A partire dagli anni '20 del secolo scorso si svilupparono nel mondo tutta una serie di trattati, convenzioni e modelli atti ad eliminare la doppia imposizione giuridica internazionale, quale risposta ad un aumento degli scambi transfrontalieri di merce, di servizi, di capitale, di tecnologia e di persone.

Negli ultimi anni, tuttavia, i modelli di *business* sono mutati, con una crescente importanza ai beni immateriali e con lo sviluppo della c.d. *digital economy*, legato alla diffusione delle tecnologie digitali ed informatiche, e ad un nuovo fenomeno legato alla doppia non imposizione.

[48] "Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting".
[49] Le prime firme da parte degli Stati sono attese per il mese di giugno 2017.

Nel 2012 il G20[50] richiese all'OCSE di elaborare un rapporto sull'erosione della base imponibile, che venne pubblicato nel febbraio dell'anno successivo con il titolo «*Adressing base erosion and profit shifting*».

I lavori iniziati da allora hanno portato l'OCSE a ritenere, anche se è difficile fare valutazioni più precise, che le pratiche fiscali inopportune e il *treaty shopping* potrebbero comportare minori entrate per gli Stati comprese tra il 4% e il 10% del totale delle loro entrate relative alle imposte sugli utili delle persone giuridiche, ovvero un importo compreso tra US$ 100 e US$ 240 miliardi.[51]

Nella dichiarazione che seguì i lavori di San Pietroburgo del 5-6 settembre 2013, i capi di Stato e di governo dei paesi del G20 affermarono che:

> *In a context of severe fiscal consolidation and social hardship, in many countries ensuring that all taxpayers pay their fair share of taxes is more than ever a priority. Tax avoidance, harmful practices and aggressive tax planning have to be tackled. The growth of the digital economy also poses challenges for international taxation. We fully endorse the ambitious and comprehensive Action Plan – originated in the OECD – aimed at addressing base erosion and profit shifting with mechanism to enrich the Plan as appropriate. We welcome the establishment of the G20/OECD BEPS project and we encourage all interested countries to participate. Profits should be taxed where economic activities deriving the profits are performed and where value is created. In order to minimize BEPS, we call on member countries to examine how our own domestic laws contribute to BEPS and to ensure that international and our own tax rules do not allow or encourage multinational enterprises to reduce overall taxes paid by artificially shifting profits to low-tax jurisdictions. We acknowledge that effective taxation of mobile income is one of the key challenges. We look forward to regular reporting on the development of proposals and recommendations to tackle the 15 issues identified in the Action Plan and commit to take the necessary individual and collective action with the paradigm of sovereignty taken into consideration.* [52]

[50] Il G20 o Gruppo 20 riunisce i 19 paesi più industrializzati al mondo, ovvero Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasile, Canada, Cina, Corea del Sud, Francia, Germania, Giappone, India, Indonesia, Italia, Messico, Regno Unito, Russia, Sud Africa, Turchia e USA) e l'Unione Europea. Si riunì per la prima volta nel 2008, anche se la nascita ufficiale fu l'anno successivo. Lo scopo del G20 è quello di coordinare le politiche economiche/finanziarie al fine di armonizzare la *governance* dell'economia globale e assicurare così una crescita globale sostenibile ed equilibrata. Da notare l'assenza di paesi come la Spagna, l'Olanda o la Svizzera.

[51] OCDE (2015), p. 5.

[52] G20 (2013), pp. 12 – 13. Libera traduzione: "In un contesto di difficile consolidamento fiscale e di disagio sociale, in molti paesi assicurare che tutti i contribuenti paghino la loro corretta parte di imposte è più che mai una priorità. Elusione fiscale, pratiche dannose e pianificazione fiscale aggressiva sono da affrontare. La crescita della *digital economy* pone inoltre delle sfide per la fiscalità internazionale. Noi approviamo pienamente l'ambizioso e globale *Action Plan* – che trova origine nell'OCSE – volto ad affrontare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili con un meccanismo per arricchire il Piano a seconda dei casi. Accogliamo con favore l'istituzione del progetto BEPS del G20/OCSE e incoraggiamo tutti i paesi interessati a parteciparvi. Gli utili devono essere imposti dove sono realizzate le attività economiche che li producono e dove si è creato il valore. Al fine di ridurre al minimo il BEPS, chiediamo ai paesi membri di esaminare come il loro diritto interno contribuisca al BEPS e di assicurare che le norme fiscali internazionali e interne non permettano o incoraggino aziende multinazionali a ridurre le imposte globali pagate tramite il trasferimento artificioso degli utili in paesi a fiscalità privilegiata. Accogliamo con favore che l'effettiva tassazione del reddito da cose mobili sia una delle sfide chiave. Non vediamo l'ora di relazionarvi regolarmente sugli sviluppi delle proposte e raccomandazioni per affrontare le 15 misure identificate dall'*Action Plan* e raccomandarvi di prendere i necessari provvedimenti individuali e collettivi tenendo in considerazione il paradigma della sovranità".

In tale contesto, in soli due anni di lavori, l'OCSE ha pubblicato 13 rapporti contenenti complessivamente 15 misure per dotare i governi di strumenti interni ed internazionali per combattere l'elusione e l'evasione fiscali e fare in modo che i profitti vengano imposti laddove generati.

Dette misure hanno l'obiettivo di[53]:

- affrontare le sfide fiscali della *digital economy*,
- instaurare una coerenza internazionale nell'ambito della tassazione del reddito delle persone giuridiche,
- ripristinare standard internazionali che siano efficaci e utili,
- assicurare la trasparenza, promuovendo nel contempo una maggiore certezza.

Complessivamente sono stati 60[54] gli Stati che hanno partecipato ai gruppi tecnici predisposti per l'elaborazione delle suddette 15 misure a cui si sono aggiunte alcune organizzazioni fiscali regionali quali il Forum sull'amministrazione fiscale africana (ATAF – *African Tax Administration Forum*), il Centro di incontri e studi dei dirigenti delle amministrazioni fiscali (CREDAF – *Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales*), il Centro interamericano delle amministrazioni fiscali (CIAT – *Centro Interamericano de Administrações Tributárias*) ed altre organizzazioni internazionali come il Fondo Monetario Internazionale (FMI), la Banca Mondiale e l'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU)[55]. Una mobilitazione mai vista in precedenza.

Il progetto BEPS rappresenta sicuramente una svolta storica in materia di cooperazione internazionale a livello fiscale. Impressiona inoltre la velocità con la quale si è passati dalla fase di analisi alla sua attuazione.

Di seguito vengono brevemente descritte le 15 misure che compongono il progetto BEPS, in maniera da poter avere una visione d'insieme.

***Action Plan* 1**	**Affrontare le sfide fiscali della *digital economy*.** ***(Addressing the tax challenges of the digital economy).***	
	L'*Action Plan 1* intende rispondere alle sfide fiscali poste dalla *digital economy* quale nuovo *business model* e tende ad identificare le principali difficoltà che la *digital economy* pone nell'applicazione delle correnti norme fiscali. Si pensi a tal proposito all'applicazione corretta, non solo dell'imposta sull'utile delle persone giuridiche, ma anche dell'IVA.	

[53] Schelling-Salom-Burkhalter (2016), p. 4.
[54] Albania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Austria, Azerbaigian, Bangladesh, Belgio, Brasile, Canada, Cechia, Cile, Cina, Colombia, Corea del Sud, Costa Rica, Croazia, Danimarca, Estonia, Filippine, Finlandia, Francia, Georgia, Germania, Giamaica, Giappone, Gran Bretagna, Grecia, India, Indonesia, Irlanda, Islanda, Israele, Italia, Kenia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malaysia, Marocco, Messico, Nigeria, Norvegia, Nuova Zelanda, Olanda, Perù, Polonia, Portogallo, Russia, Senegal, Singapore, Slovenia, Slovacchia, Spagna, Sudafrica, Svezia, Svizzera, Tunisia, Turchia, Ungheria, USA, Vietnam.
[55] OCDE (2015), p.6.

***Action Plan* 2**	**Neutralizzare gli effetti delle strutture ibride.** ***(Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements).***	**Introduzione di una coerenza internazionale nell'ambito della tassazione del reddito delle persone giuridiche.**
	L'*Action Plan 2* sviluppa delle raccomandazioni al fine di introdurre delle norme interne ai singoli Stati atte a neutralizzare gli effetti nefasti delle strutture ibride che, fondandosi sull'assenza di coordinamento a livello di legislazione fiscale tra gli Stati interessati, portano a fenomeni di doppia deduzione, di deduzione in un paese e non inclusione quale reddito imponibile nell'altro, oppure ad una creazione artificiosa di crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero.	
***Action Plan* 3**	**Rafforzare le norme sulle c.d. *Controlled Foreign Companies* (CFC).** ***(Designing effective controlled foreign company (CFC) rules).***	
	L'*Action Plan 3* fornisce alcune raccomandazioni per rafforzare delle norme che siano efficaci in relazione alle c.d. CFC (*Controlled Foreign Companies* - società estere controllate).	
***Action Plan* 4**	**Limitare l'erosione della base imponibile attraverso deduzioni di interessi o di altre spese finanziarie.** ***(Limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments).***	
	L'*Action Plan 4* intende fornire un approccio che sia comune con lo scopo di prevenire l'erosione della base imponibile attraverso l'uso di interessi passivi o di altri costi finanziari.	
***Action Plan* 5**	**Contrastare le pratiche fiscali dannose in modo più efficace, tenendo conto di trasparenza e sostanza.** ***(Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance).***	
	L'*Action Plan 5* si focalizza sulla lotta contro le pratiche fiscali dannose attraverso un miglioramento della trasparenza fiscale ed in particolare la fissazione di un quadro legale per quanto riguarda i regimi di IP box[56] e per quanto riguarda uno scambio spontaneo di «ruling» fiscali.	

Action Plan 6	**Prevenire la concessione di benefici convenzionali in circostanze inopportune.** ***(Preventing the granting of treaty benefits inappropriate circumstances).***	**Ripristino di standard internazionali efficaci e utili.**
	L'*Action Plan 6* riguarda gli standard minimi che devono essere rispettati per impedire un uso improprio ed abusivo delle convenzioni. Queste devono eliminare efficacemente le doppie imposizioni, senza tuttavia creare situazioni di doppia non imposizione.	

[56] Tali regimi permettono di imporre in maniera preferenziale i redditi derivanti da beni c.d. immateriali. In tale contesto è necessario determinare i parametri (per esempio di sostanza) entro i quali questi regimi possono essere accettati.

***Action Plan* 7**	**Impedire l'elusione artificiosa dello statuto di stabile organizzazione.** ***(Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status).***	**Ripristino di standard internazionali efficaci e utili.**
	L'*Action Plan* 7 contiene delle modifiche alla definizione di stabile organizzazione allo scopo di evitarne un uso inopportuno che talvolta oggi porta a pratiche elusive.	
Action Plans **8, 9, 10**	**Garantire la conformità tra i risultati dei prezzi di trasferimento e la creazione di valore.** ***(Aligning transfer pricing outcomes with value creation).***	
	L'*Action Plan* 8-10, per contro, è finalizzato a fare in modo che i prezzi di trasferimento siano applicati correttamente e permettano così una giusta tassazione degli utili aziendali laddove questi sono effettivamente generati. Nello specifico: • l'*Action Plan* 8 si concentra sui beni immateriali che sono sovente di difficile valutazione; • l'*Action Plan* 9 si interessa per contro della ripartizione contrattuale dei rischi; • l'*Action Plan* 10 riguarda le transazioni ad alto rischio ai fini dell'erosione della base imponibile.	

***Action Plan* 11**	**Misurare e monitorare BEPS.** ***(Measuring and monitoring BEPS).***	**Assicurare la trasparenza promuovendo nel contempo una maggiore certezza.**
	L'*Action Plan* 11 determina le metodologie per raccogliere ed analizzare i dati ai fini BEPS, fornendo degli strumenti che possano valutare l'impatto effettivo ed economico delle misure intraprese.	
***Action Plan* 12**	**Regole di trasparenza obbligatorie.** ***(Mandatory disclosure rules).***	
	L'*Action Plan* 12 contiene delle raccomandazioni concepite per migliorare il flusso di informazioni tra le amministrazioni fiscali degli Stati, nonché invita all'elaborazione di strumenti che portino l'obbligo, per i contribuenti, di comunicare fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva.	
***Action Plan* 13**	**Documentazione sui prezzi di trasferimento e reportistica *country-by-country*.** ***(Transfer pricing documentation and country-by-country reporting).***	
	L'*Action Plan* 13 contiene delle norme sulla documentazione richiesta alle aziende multinazionali in materia di prezzi di trasferimento nonché fornisce un modello di reportistica paese per paese (*contry-by-country*). Lo scopo è quello di migliorare la trasparenza e permettere alle amministrazioni fiscali dei paesi coinvolti di analizzare in maniera uniforme le informazioni ricevute e determinare così eventuali aree di rischio.	

***Action Plan* 14**	**Migliorare l'efficienza dei meccanismi di soluzione delle controversie.** ***(Making dispute resolution mechanism more effective).*** L'*Action Plan* 14 fornisce degli standard minimi per la risoluzione delle controversie.	**Assicurare la trasparenza promuovendo nel contempo una maggiore certezza.**
***Action Plan* 15**	**Sviluppare uno strumento multilaterale per modificare le convenzioni fiscali bilaterali.** ***(Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties).*** L'*Action Plan* 15 tratta della fattibilità di uno strumento multilaterale che permetterebbe agli Stati che lo desiderano di mettere in atto le misure previste dal progetto BEPS e di modificare le convenzioni bilaterali in ambito fiscale con un unico strumento.	

Tabella 3: Riepilogo delle 15 misure del progetto BEPS.
Fonte: Elaborazione personale.

Si tratta di un progetto ambizioso che è stato implementato in pochi anni anche grazie alla partecipazione di numerosi Stati che hanno permesso di ottenere un consenso trasversale. Se 60 sono stati i paesi che hanno sin dall'inizio partecipato ai gruppi di lavoro che hanno elaborato le 15 misure sopra descritte, sono ben 99[57] gli Stati (a cui si devono aggiungere 4 territori e 7 organizzazioni regionali o internazionali) che hanno partecipato alla negoziazione della «Convenzione multilaterale per la messa in atto delle misure relative alle convenzioni fiscali per prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili»[58], che rappresenta la naturale concretizzazione del progetto BEPS.

Questo strumento multilaterale, presentato a Parigi il 24 novembre 2016, si prefigge quale obiettivo quello di implementare le convenzioni contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio attualmente concluse dagli Stati con i risultati del progetto BEPS, senza dover procedere ad una rinegoziazione bilaterale di ogni convenzione. In questo modo le convenzioni in essere (che sono oltre 3'000) potranno essere automaticamente aggiornate. I primi Stati dovrebbero sottoscrivere la Convenzione multilaterale nel corso del mese di giugno 2017[59].

Nel discorso del Segretario Generale dell'OCSE, Angel Gurria, al momento della presentazione della Convenzione multilaterale, traspare evidente il momento storico: mai in passato gli Stati avevano negoziato e sottoscritto, in ambito fiscale, una convenzione multilaterale e di siffatta importanza.

> *I am delighted to address you on this historic occasion. On 16 April 1869, the first comprehensive bilateral tax treaty was concluded. A landmark moment in international tax! Another major milestone was reached in 1963 when, shortly after the OECD's establishment, we released our very first Model Tax Convention, the Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. We now have a network of over 3'000 bilateral tax treaties. And today, thanks to the BEPS Project – and your hard work! – we will again make treaty history.*[60]

[57] Tra gli Stati partecipanti figura anche la Svizzera.
[58] "Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting".
[59] OCDE (2016).
[60] Gurria (2016), p.1 . Libera traduzione: "Sono lieto di rivolgermi a voi in questa storica occasione. Il 16 aprile 1869 venne sottoscritta la prima convenzione bilaterale in ambito fiscale. Una pietra miliare nella fiscalità internazionale! Un altro

Capitolo 8: L'*Action Plan* 6 del progetto BEPS

L'*Action Plan* 6 del progetto BEPS riguarda l'implementazione di alcuni standard minimi per impedire un uso improprio ed abusivo di una convenzione. Detti standard devono eliminare efficacemente le doppie imposizioni giuridiche internazionali, senza tuttavia creare situazioni di doppia non imposizione.

Il rapporto sull'*Action Plan* 6 del progetto BEPS completa i rapporti dell'*Action Plan* 2 (Neutralizzare gli effetti delle strutture ibride), dell'*Action Plan* 3 (Rafforzare le norme sulle c.d. *Controlled Foreign Companies* - CFC), dell'*Action Plan* 4 (Limitare l'erosione della base imponibile attraverso deduzioni di interessi o di altre spese finanziarie) e dell'*Action Plan* 8-10 (Garantire la conformità tra i risultati dei prezzi di trasferimento e la creazione di valore).

I contribuenti che mettono in atto condotte che portano ad un uso improprio di una convenzione, minano la sovranità fiscale di uno Stato, deprivandolo di risorse fiscali che altrimenti avrebbe avuto in assenza di queste condotte. Come si è potuto osservare nella prima parte, il Modello di convenzione fiscale OCSE già contiene alcuni concetti quali quelli di «residenza», di «beneficiario effettivo» e di «prezzo di mercato» che sono intesi a combattere questo fenomeno.

Tuttavia, secondo il progetto BEPS, «*existing domestic and international tax rules should be modified in order to more closely align the allocation of income with the economic activity that generates that income*».[61]

L'*Action Plan* 6 del progetto BEPS identifica due tipologie di comportamento per le quali la concessione dei benefici convenzionali potrebbe essere considerata come inopportuna[62]:

- la prima tipologia di comportamento riguarda quelle situazioni dove il soggetto cerca di aggirare le restrizioni previste dal trattato;
- la seconda tipologia di comportamento riguarda invece l'elusione delle norme fiscali interne usando i benefici di una convenzione.

#1. Le situazioni dove il soggetto cerca di aggirare le restrizioni previste dal trattato

In questa tipologia di comportamento ricade il fenomeno del *treaty shopping*, ma anche quello del *rule shopping*[63]. Per affrontare queste situazioni, l'*Action Plan* 6 del progetto BEPS propone un triplice approccio[64]:

importante traguardo venne raggiunto nel 1963 quando, poco dopo l'istituzione dell'OCSE, emettemmo il nostro primo vero Modello di convenzione fiscale, il Progetto di Convenzione sulla Doppia Imposizione di reddito e patrimonio. Ora abbiamo una rete di oltre 3'000 trattati bilaterali in ambito fiscale. E oggi, grazie al progetto BEPS – e al vostro duro lavoro! – faremo nuovamente la storia dei trattati".

[61] OECD/G20 (2015), p. 13. Libera traduzione: "Le esistenti norme fiscali interne e internazionali dovrebbero essere modificate al fine di meglio adeguare la distribuzione del reddito con l'attività economica che l'ha generato".

[62] OECD/G20 (2015), p. 17.

[63] De Broe (2016), p. 200.

[64] OECD/G20 (2016), pp. 18-19.

1. La dichiarazione degli Stati contraenti

Nel 1977 l'OCSE introdusse, nel Commentario sull'articolo 1 del Modello di convenzione fiscale, una sezione che riguardava l'utilizzo improprio della convenzione medesima. In particolare il paragrafo 7 specificava come la convenzione non dovesse incoraggiare fenomeni di elusione o evasione fiscali, con il seguente tenore:

> *The purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchange of goods and services, and the movement of capital and persons; they should not, however, help tax avoidance or evasion.*[65]

Nel 2003 l'OCSE modificò questo paragrafo, la lotta ai fenomeni di elusione o evasione fiscali divenendo uno degli scopi della convenzione. Il paragrafo assunse pertanto il tenore seguente:

> *The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.*[66]

Il rapporto OCSE/G20 sull'*Action Plan* 6 va oltre e propone che la convenzione debba contenere, sia nel titolo che nel preambolo, una chiara dichiarazione dove lo Stato contraente si impegna a prevenire e contrastare l'evasione e l'elusione fiscali e, in particolare, di voler evitare che si creino delle opportunità per il *treaty* (e il *rule*) *shopping*.

Il testo proposto ha il seguente tenore:

Modello di Convenzione OCSE 2014	**Proposta *Action Plan* 6 BEPS**
Titolo della Convenzione	
Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on income and on capital.[67]	*Convention between (State A) and (State B) for elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance.*[68]

[65] Libera traduzione: "Lo scopo delle convenzioni contro la doppia imposizione è di promuovere, eliminando la doppia imposizione internazionale, lo scambio di beni e servizi, e il movimento del capitale e delle persone; non devono, tuttavia, aiutare l'elusione o l'evasione fiscali".

[66] Libera traduzione: "Lo scopo principale delle convenzioni contro la doppia imposizione è di promuovere, eliminando la doppia imposizione internazionale, gli scambi di beni e servizi, e il movimento del capitale e delle persone. È anche uno scopo delle convenzioni fiscali quello di prevenire l'elusione e l'evasione fiscali."

[67] Libera traduzione: "Convenzione tra (Stato A) e (Stato B) relativa alle imposte sul reddito e sul capitale".

[68] Libera traduzione: "Convenzione tra (Stato A) e (Stato B) per eliminare la doppia imposizione in riferimento alle imposte sul reddito e sul capitale e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscali".

Modello di Convenzione OCSE 2014	Proposta *Action Plan* 6 BEPS
Preambolo alla Convenzione	
-.-[69]	*(State A) and (State B),* *Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions),* *Have agreed as follows:*[70]

Tabella 4: Confronto tra il Modello di convenzione 2014 e l'*Action Plan* 6 in relazione al Titolo e al Preambolo.
Fonte: Elaborazione personale.

2. La clausola LOB

Secondo l'*Action Plan* 6 del progetto BEPS la convenzione deve contenere una norma anti-abuso simile alla clausola di limitazione dei vantaggi convenzionali (*limitation-on-benefit* – LOB) prevista dalle convenzioni concluse dagli USA, ma anche da alcune convenzioni sottoscritte da Giappone e India.

Nel 1977 l'OCSE aveva introdotto, nel proprio Modello di convenzione fiscale, il concetto di «beneficiario effettivo», come il soggetto a cui è effettivamente destinato un elemento di reddito. Questo concetto è stato più volte precisato ed implementato nei commentari che da allora si sono susseguiti. Tale nozione è destinata a combattere soprattutto fenomeni di interposizione fittizia, laddove un soggetto beneficiario effettivo decide di incassare un reddito (dividendo, interesse o canone) attraverso un soggetto residente in altro Stato solo per beneficiare del trattamento vantaggioso di una convenzione tra detto Stato e quello della fonte del reddito[71]. Tale nozione non risolve tuttavia altre problematiche.

[69] Secondo il Modello di Convenzione OCSE 2014 il preambolo deve essere redatto conformemente alle procedure costituzionali dei due Stati contraenti.

[70] Libera traduzione: "(Stato A) e (Stato B), volendo eliminare la doppia imposizione con riferimento alle imposte coperte da questo contratto senza creare opportunità di non imposizione o di imposizione ridotta tramite evasione o elusione fiscali (incluse transazioni di *treaty shopping* tese ad ottenere sgravi fiscali concessi da questo contratto a beneficio indiretto di residenti di Stati terzi), hanno concordato quanto segue:(…)". Si è utilizzato il testo inserito nell'accordo multilaterale presentato il 24 novembre 2016. Da notare che il testo differisce leggermente rispetto al testo proposto dal rapporto dell'*Action Plan* 6 che aveva il tenore seguente: "*Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)".* Inoltre gli Stati possono includere, sempre nel preambolo anche il testo che segue: "*Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matters".*

[71] Come d'altronde già precisato nella Parte I.

La clausola LOB intende concedere i benefici convenzionali a quei soggetti, definiti *qualified persons*, che, oltre che essere residenti di uno degli Stati contraenti, esercitano una effettiva attività economica, hanno sufficiente legame con il loro paese di residenza o agiscono in buona fede.[72] Questo va oltre il concetto di «beneficiario economico».

Una prima serie di clausole specifiche, che si potrebbero definire clausole privative, sono atte a negare i benefici convenzionali a quel residente di uno Stato contraente che non è considerato *qualified person*.

Per *qualified person* si deve intendere:

- una persona fisica,
- uno Stato contraente, una sua suddivisione politica o autorità locale, un soggetto interamente detenuto (direttamente o indirettamente) da detto Stato contraente o da sua suddivisione politica o autorità locale,
- determinati soggetti quotati in borsa e suoi affiliati (*Stock Exchange test*),
- determinate organizzazioni caritatevoli e fondi pensione,
- altri soggetti che rispettano determinati requisiti per quanto riguarda la proprietà (*Ownership test*) e l'erosione della base imponibile (*Base erosion test*);
- determinate strutture d'investimento collettivo.

Una seconda serie di clausole specifiche, invece, che si potrebbero definire clausole inclusive, sono atte a concedere i benefici convenzionali ad una persona non qualificata (*non qualified person*) se vengono rispettate alcune condizioni.

La prima condizione riguarda l'effettiva attività economica che la persona deve esercitare nello Stato contraente dove è residente. Inoltre il reddito proveniente dall'altro Stato contraente deve essere in relazione con detta attività (*Active conduct of a business test*).

La seconda condizione concede ad un soggetto di uno Stato contraente i benefici convenzionali a condizione che i suoi soci beneficino dei medesimi vantaggi se avessero incassato direttamente il reddito proveniente dall'altro Stato contraente (*Derivative benefits test*). Il soggetto, in siffatta situazione, deve anche rispettare i requisiti per quanto riguarda la proprietà (*Ownership test*) e l'erosione della base imponibile (*Base erosion test*).

L'ultima condizione riguarda la situazione dove, dopo aver analizzato l'insieme delle clausole normative summenzionate, un soggetto di uno Stato contraente non ha le caratteristiche per poter beneficiare di una convenzione. In siffatta situazione detto soggetto può richiedere alle competenti autorità dell'altro Stato contraente l'applicazione convenzionale. Dette autorità possono concederla se, dopo l'analisi dei fatti e delle circostanze, concludono che il soggetto non è residente o costituito in uno Stato con lo scopo principale di beneficiare della convenzione (*Discretionary relief test*).

[72] De Broe (2016), p. 205.

La clausola LOB è rappresentata graficamente dalla figura 7 .

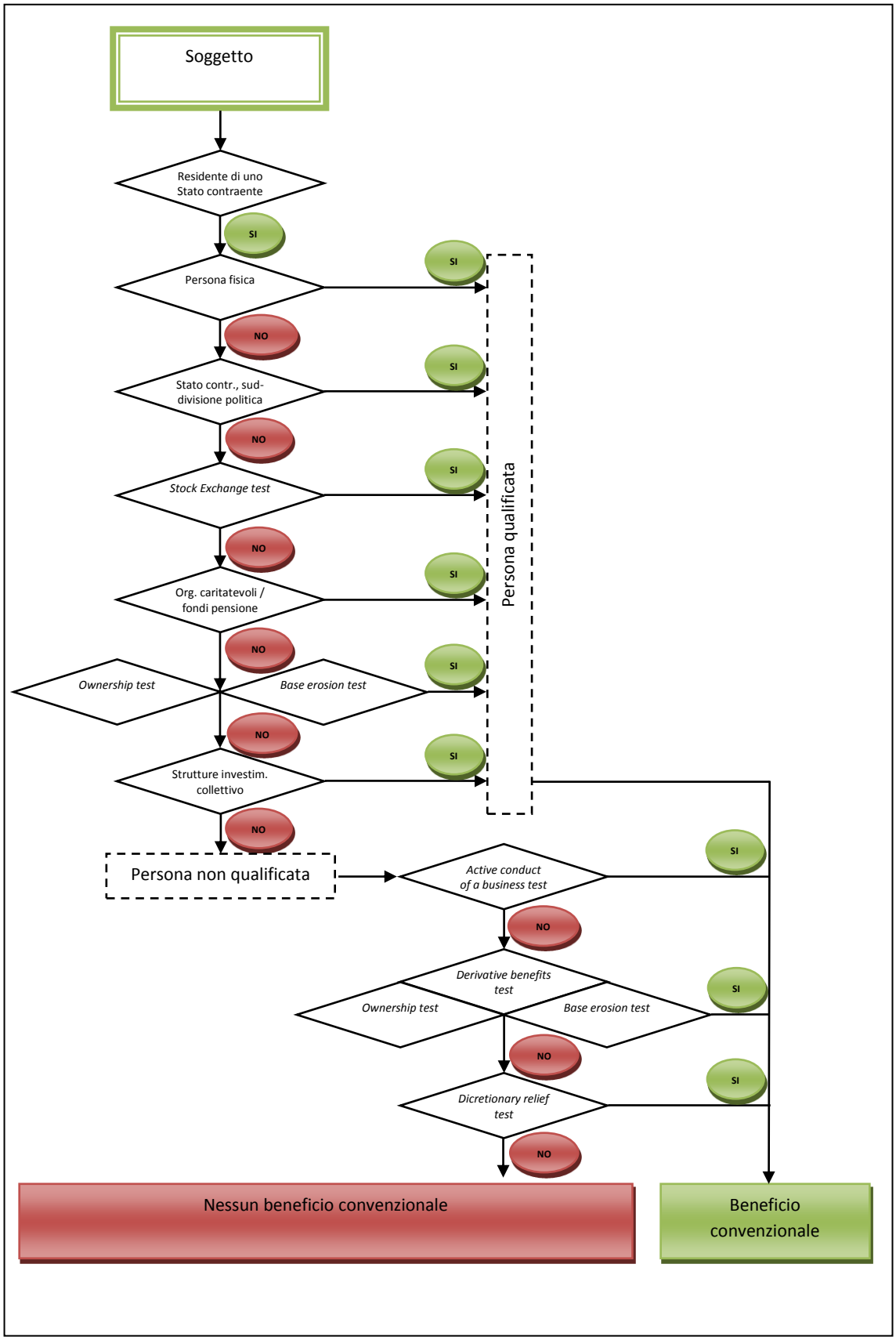


Figura 7: LOB test.
Fonte: Elaborazione personale.

3. Il PPT Test

L'*Action Plan* 6 del progetto BEPS suggerisce l'introduzione di una disposizione che ha lo scopo di determinare la ragione che ha portato il contribuente ad una determinata costruzione giuridica (*principal purpose test* – PPT).

Il testo è il seguente:

> *Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.*[73]

La prima parte del testo, ovvero

> *(..) a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit (…)*

rappresenta una prima condizione, di carattere soggettiva (*subjective test*), che deve essere adempiuta.

Uno Stato contraente potrebbe negare (clausola privativa) i benefici convenzionali per un elemento di reddito o di capitale, nel caso in cui, dati i fatti e le circostanze rilevanti, è ragionevole concludere che uno degli obiettivi principali della costruzione giuridica sia di beneficiare della convenzione più favorevole.

Si noti che il termine «*reasonable to conclude*» (ragionevole concludere) può essere interpretato come sia sufficiente che almeno uno degli scopi (principali) della transazione è quello di beneficiare dei vantaggi convenzionali affinché l'accesso a questi venga disconosciuto. La valutazione spetta tuttavia allo Stato contraente.

Il rapporto sull'*Action Plan* 6 non nega che possano sussistere interpretazioni differenti, da cui la soggettività di questa clausola.

[73] OECD/G20 (2015), p. 55. Libera traduzione: "Nonostante le altre clausole di questa Convenzione, un beneficio non può essere concesso in relazione ad un elemento di reddito o di capitale se è ragionevole concludere, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze, che l'ottenimento di tale beneficio era uno degli scopi principali dell'operazione o transazione che ha portato direttamente o indirettamente a tale beneficio, a meno che sia stato stabilito che la concessione del beneficio in queste circostanze sarebbe conforme con l'oggetto e lo scopo delle relative clausole di questa Convenzione".

La seconda parte del testo, ovvero:

> *(…) unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.*

ha un carattere oggettivo (*objective test*).

Anche se uno Stato contraente conclude che uno degli obiettivi principali della costruzione giuridica è quello di beneficiare della convenzione più favorevole, detto Stato può tuttavia concedere i benefici convenzionali (clausola inclusiva) se ritiene che, nel caso specifico, la concessione di tale beneficio è conforme alle relative clausole convenzionali, quanto all'oggetto e allo scopo.

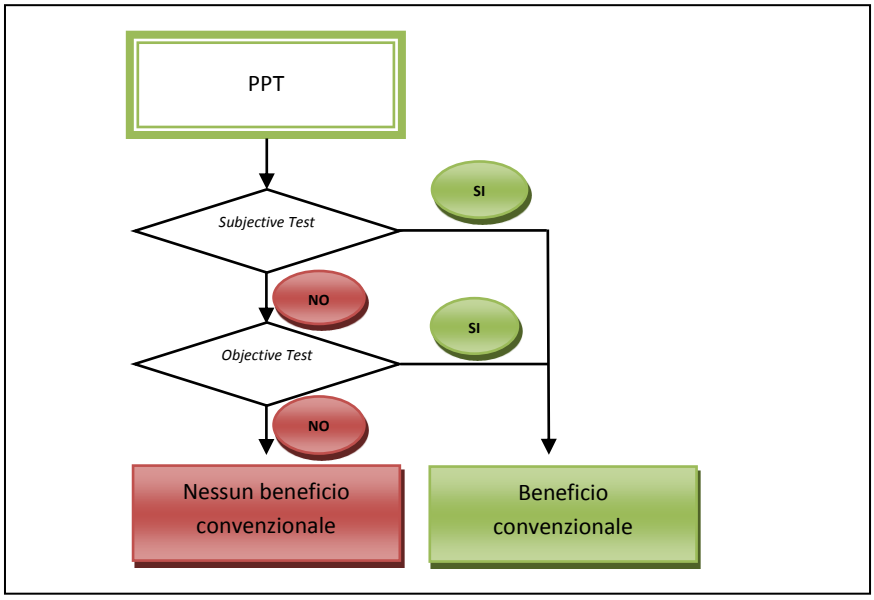


Figura 8: PPT test.
Fonte: Elaborazione personale.

Il rapporto sull'*Action Plan* 6 individua inoltre altre situazioni dove un soggetto cerca di aggirare le restrizioni previste da una convenzione. Per ognuna di dette situazioni il rapporto propone delle norme puntuali, che per esigenze di sintesi non vengono né descritte né commentate, essendo anche alquanto specifiche.

#2. L'elusione delle norme fiscali interne usando i benefici di una convenzione

La seconda tipologia di comportamento riguarda invece quelle situazioni dove il soggetto cerca di aggirare le norme fiscali interne usando i benefici di una convenzione. Una prima considerazione riguarda la differenza di tale comportamento, rispetto a quanto descritto in precedenza. In questo caso l'attenzione è posta sulle norme anti-abuso all'interno di un singolo Stato.

L'*Action Plan* 6 ha individuato le seguenti situazioni potenzialmente generatrici di fenomeni di BEPS[74]:

- pratiche di sottocapitalizzazione;

[74] OECD/G20 (2015), p. 78.

- strategie di doppia residenza o doppia non residenza (per esempio un soggetto residente in uno Stato ai fini del diritto fiscale interno ma non ai fini convenzionali);
- manipolazione dei prezzi di trasferimento;
- transazioni che traggono vantaggio da disallineamenti del diritto interno inerenti la tipologia del reddito (per esempio riqualifica dei dividendi in interessi), il trattamento fiscale del contribuente (per esempio trasferendo un reddito verso un soggetto esonerato da imposta o che ha delle perdite fiscali da compensare) o il differimento temporale (per esempio ritardando un'imposizione o anticipando delle deduzioni);
- transazioni che traggono vantaggio da disallineamenti del diritto interno di due Stati inerenti la tipologia del reddito, il trattamento fiscale del contribuente o il differimento temporale;
- transazioni che portano di fatto a fenomeni di doppia non imposizione.

La soluzione a queste situazioni viene affrontata in altri rapporti del progetto BEPS.

Capitolo 9: La Convenzione multilaterale del 24 novembre 2016

Il 24 novembre 2016, l'OCSE ha presentato a Parigi la «Convenzione multilaterale per la messa in atto delle misure relative alle convenzioni fiscali atte a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili».[75]

Questo strumento multilaterale, che si compone complessivamente di 39 articoli, rappresenta il risultato dell'*Action Plan* 15 (Sviluppare uno strumento multilaterale per modificare le convenzioni fiscali bilaterali). Gli articoli sono accompagnati da una serie di note esplicative, redatte per chiarire o specificare alcuni aspetti.

#1. Gli obiettivi della Convenzione multilaterale

La messa in atto del progetto BEPS nel suo complesso comporta una modifica sia del Modello di convenzione fiscale OCSE che delle vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dagli Stati in forma bilaterale o regionale. Lo strumento multilaterale si prefigge quale obiettivo quello di modificare le convenzioni fiscali in vigore, senza dover procedere ad una rinegoziazione bilaterale di ognuna di esse. In questo modo, con un'unica firma da parte degli Stati, dette convenzioni (che superano le 3'000) potranno essere automaticamente aggiornate.

Si tratta di un approccio innovativo in ambito fiscale: mai fino ad ora gli Stati avevano negoziato e sottoscritto una convenzione multilaterale e di così ampia portata.

Al contrario di un protocollo, che modifica un determinato articolo di una convenzione in essere tra due Stati contraenti, la Convenzione multilaterale si applicherà in parallelo alle convenzioni vigenti.[76]

[75] "Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting".
[76] Nota 13 alla Convenzione multilaterale. OECD/G20 (2016/2), p. 3.

Già il titolo della Convenzione multilaterale è una chiara dichiarazione sullo scopo della stessa, ovvero prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili.[77]

Il preambolo chiarisce invece quale sia l'obiettivo: gli Stati devono vegliare affinché le convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni vengano interpretate per lo scopo per le quali sono state pensate, ovvero l'eliminazione della doppia imposizione giuridica, senza creare opportunità di doppia non-imposizione (o di imposizione ridotta) attraverso pratiche di evasione o elusione fiscali.[78]

#2. La struttura della Convenzione multilaterale

La Convenzione multilaterale è suddivisa in differenti parti, come meglio specificato qui sotto:

.-.	Titolo e preambolo.	.-.
Parte I	Campo d'applicazione e interpretazione dei termini.	Articoli 1 – 2
Parte II	Strutture ibride.	Articoli 3 – 5
Parte III	**Utilizzo abusivo delle convenzioni fiscali.**	**Articoli 6 – 11**
Parte IV	Misure atte ad evitare lo statuto di stabile organizzazione.	Articoli 12 – 15
Parte V	Miglioramento nella risoluzione delle controversie.	Articoli 16 – 17
Parte VI	Arbitrato.	Articoli 18 – 26
Parte VII	Disposizioni finali.	Articoli 27 - 39

Tabella 5: Struttura della Convenzione multilaterale del 24 novembre 2016.
Fonte: Elaborazione personale.

La parte III riprende il contenuto dell'*Action Plan 6*.

#3. La flessibilità d'applicazione della Convenzione multilaterale

La Convenzione multilaterale è uno strumento che è stato pensato per essere flessibile, in quanto deve tenere in considerazione le peculiarità esistenti all'interno delle vigenti convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni negoziate tra due Stati, che sulla base di loro particolari rapporti economici, politici, giuridici o culturali possono differire rispetto al Modello di convenzione fiscale OCSE.

La flessibilità può essere a sua volta distinta in due gruppi:[79]

- Flessibilità d'applicazione della Convenzione multilaterale rispetto alle vigenti convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni.

  Uno Stato che ha sottoscritto la Convenzione multilaterale può chiedere che questa non venga applicata ad una specifica convenzione contro le doppie imposizioni, per esempio se questa è stata rinegoziata da poco, se una rinegoziazione bilaterale è già prevista o per altre ragioni.

[77] "Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting".
[78] "*The Parties to this Convention, (…) noting the need to ensure that existing agreements for the avoidance of double taxation on income are interpreted to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by those agreements without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in those agreements for the indirect benefit of residents of third jurisdictions), …*", OECD (2016).
[79] OECD/G20 (2016/2), p. 3.

- Flessibilità d'applicazione di una specifica clausola contenuta nella Convenzione multilaterale.

  La Convenzione multilaterale contiene delle clausole che riprendono gli standard minimi definiti dal progetto BEPS, ma anche delle clausole che vanno oltre. Uno Stato non può derogare allo standard minimo se non in circostanze eccezionali. È il caso per esempio se le convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni sottoscritte da detto Stato già contengono detto standard minimo. Laddove una clausola della Convenzione multilaterale presenta più opzioni in riferimento ad un singolo standard minimo, uno Stato ha il diritto di scelta dell'opzione. Tuttavia, affinché l'opzione scelta possa applicarsi ad una convenzione fiscale contro le doppie imposizioni è necessario che anche l'altro Stato abbia scelto la medesima opzione. Se così non fosse, i due Stati devono convenire ad una soluzione congiunta che sia tuttavia conforme allo standard minimo.

#4. Le opzioni d'applicazione di una clausola della Convenzione multilaterale

In relazione ad una singola clausola:[80]

- uno Stato può richiedere la disapplicazione parziale o totale di detta clausola a tutte le convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni da questo Stato sottoscritte, a condizione tuttavia che lo standard minimo sia comunque garantito, oppure

- uno Stato può chiedere la disapplicazione parziale o totale di una singola clausola a specifiche convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni da questo Stato sottoscritte, a condizione (anche in questo caso) che lo standard minimo sia comunque garantito.

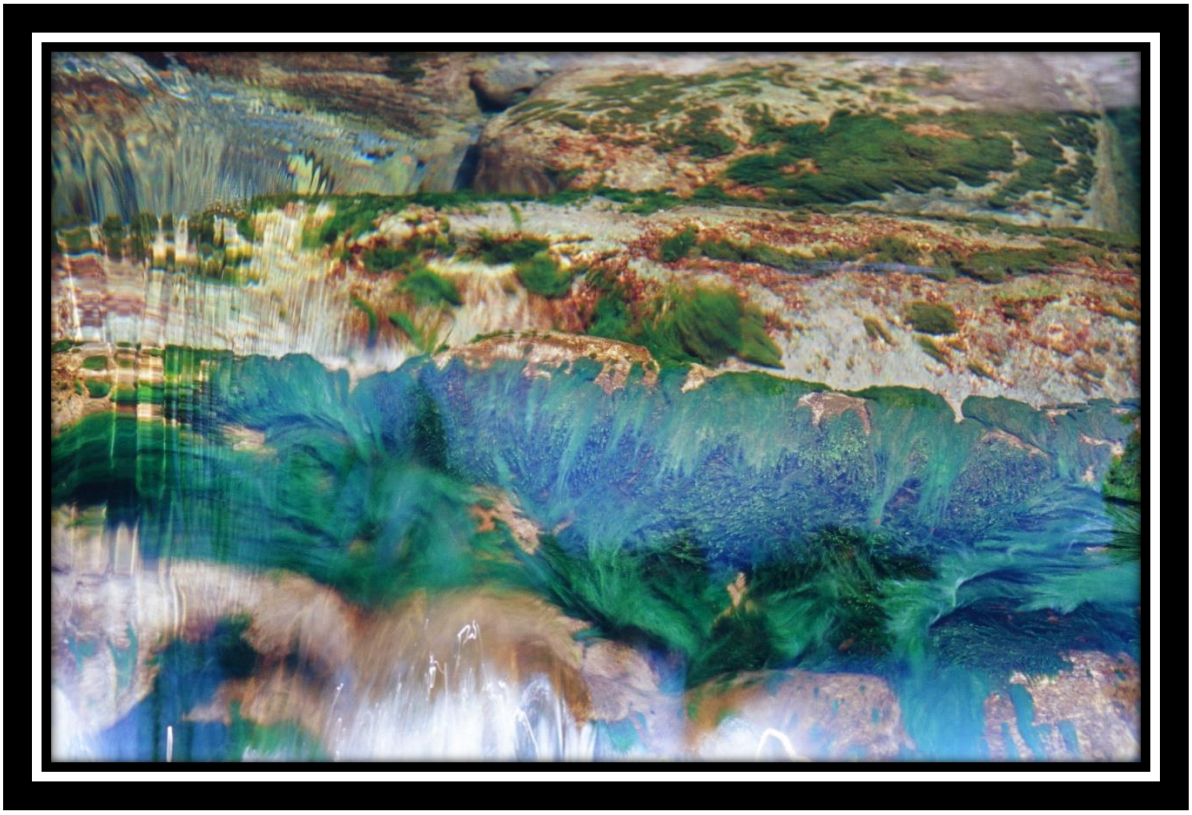
La disapplicazione avviene mediante lo strumento della c.d. riserva, ovvero lo Stato che ne fa uso chiede che una tale clausola non trovi applicazione per tutte o talune convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni da questo sottoscritte, indipendentemente dalla posizione dell'altro Stato contraente.

Laddove, invece, la Convenzione multilaterale contiene delle opzioni in relazione ad una singola clausola, che possono avere carattere facoltativo o alternativo, uno Stato può scegliere l'opzione che preferisce. Tuttavia l'applicazione di tale opzione ad una convenzione fiscale contro le doppie imposizioni sottoscritta da detto Stato è possibile solamente se anche l'altro Stato ha scelto la medesima opzione. In caso contrario i due Stati devono convenire una soluzione congiunta.

[80] OECD/G20 (2016/2), pp. 3-4.

PARTE III

SVIZZERA: LE CLAUSOLE ANTI-ABUSO



« Acquarello », Gole della Breggia, Svizzera, 2005 . Fotografia dell'autore.

La Svizzera si è dotata di uno strumento atto prevenire un utilizzo «senza causa legittima» di una convenzione quando i fenomeni di *treaty shopping* o di uso abusivo non erano ancora tematiche d'attualità a livello OCSE.

Il primo capitolo di questa terza parte presenta il «Decreto del Consiglio Federale concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni conchiuse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni» (DCF1962) e le relative circolari dell'Amministrazione federale delle contribuzioni. Il DCF1962 distingue due fattispecie in cui un contribuente applica le convenzioni in modo improprio: quando la pretesa è «illegittima» e quando questa è «abusiva». La differenza tra illegittimo e abusivo sarà spiegato nel capitolo 10.

La Svizzera ha per contro inserito delle clausole anti-abuso nelle convenzioni stipulate con 31 Stati e 2 territori. Il capitolo 11 intende analizzare queste clausole, che sono state suddivise in due macro-aree: (i) quelle presenti come articolo in una convenzione e (ii) quelle che sono state inserite in un protocollo ad una convenzione. All'interno di queste, le clausole anti-abuso sono state ulteriormente suddivise in sotto-gruppi. L'obiettivo è quello di mettere a confronto le singole clausole anti-abuso, mettendo in risalto sia gli elementi comuni che le differenze.

L'insieme di quest'analisi sulle singole convenzioni presentate nei due capitoli è oggetto di una tabella riepilogativa inserita quale allegato 12.

Capitolo 10: Il Decreto del Consiglio Federale del 1962

La Svizzera si è dotata già a partire dal 1962 di uno strumento unilaterale e di diritto interno, avente quale obiettivo quello di impedire l'accesso ai benefici convenzionali a coloro che ne fanno richiesta senza una causa legittima.

Il DCF1962 è stato accompagnato dalle seguenti circolari dell'Amministrazione Federale delle Contribuzioni all'indirizzo delle amministrazioni cantonali:

- Circolare del 31 dicembre 1962 (Circolare 1962),
- Circolare del 17 dicembre 1998 (Circolare 1999),
- Circolare del 1° agosto 2010 (Circolare 2010).

Bisogna tuttavia precisare che, laddove specifiche convenzioni fiscali concluse dalla Svizzera con Stati terzi prevedano norme differenti rispetto a quelle definite nel DCF1962 e nelle Circolari 1962, 1999, 2010, le prime hanno prevalenza rispetto al diritto interno.[81]

Il DCF1962 individua due situazioni per le quali la pretesa di uno sgravio d'imposta è considerata senza causa legittima: (i) quando la pretesa è illegittima, oppure (ii) quando è abusiva.

[81] Circolare 2010.

#1. La pretesa illegittima

Si ha pretesa illegittima allorquando «non si verificano le condizioni specificate nella convenzione, in particolare quelle concernenti il domicilio o la sede in Svizzera, il diritto di godimento, l'imposizione».[82]

La Circolare 1962 precisa che «chiunque pretende uno sgravio d'imposta deve provare che si verificano le condizioni subiettive e obiettive specificate al riguardo nelle convenzioni. Fanno parte di tali convenzioni: il domicilio o la sede in Svizzera fiscalmente rilevante, il diritto di godimento illimitato sui valori patrimoniali da cui derivano i redditi in oggetto, le altre condizioni eventualmente previste nelle convenzioni o nelle rispettive disposizioni d'esecuzione».

Bisogna rilevare dapprima che, riprendendo quanto già esposto nel Capitolo 6, una persona è residente[83] ai sensi di una convenzione dove questa è illimitatamente imponibile a seguito della sua appartenenza personale.

Per la persona fisica l'appartenenza personale viene data quando questa ha domicilio o dimora fiscale in Svizzera (articolo 3 LIFD e 3 LAID).

Vi è domicilio fiscale quando una persona fisica risiede in un determinato luogo con l'intenzione di stabilirsi durevolmente (articolo 3 cpv. 1 LIFD).[84] Il domicilio fiscale è caratterizzato pertanto da un elemento oggettivo (rappresentato dalla residenza) nonché da uno soggettivo (rappresentato dall'intenzione di stabilirsi durevolmente).[85]

Vi è per contro dimora fiscale quando una persona fisica soggiorna in Svizzera, senza interruzioni apprezzabili, almeno 30 giorni esercitandovi un'attività lucrativa oppure 90 senza esercitarvi un'attività lucrativa (articolo 3 cpv. 3 LIFD).

Secondo la giurisprudenza del Tribunale Federale il luogo di domicilio viene determinato in funzione dell'insieme delle circostanze oggettive (fattuali) e non delle sole dichiarazioni fornite dal contribuente. Un appartamento puramente fittizio o il solo fatto di assolvere le imposte in Svizzera non è sufficiente per essere residente ai sensi convenzionali. Inoltre, sempre secondo la massima istanza giudiziaria elvetica, una volta stabilito un domicilio fiscale questo sussiste fintantoché non ne è stato costituito uno nuovo.[86]

In caso di doppio domicilio, le convenzioni fiscali stipulate da due Stati prevedono una serie di criteri al fine di determinare quale sia quello predominante: abitazione permanente, centro degli interessi vitali, soggiorno abituale, nazionalità e, infine, accordo comune degli Stati coinvolti.[87]

Un caso particolare è rappresentato tuttavia dalla convenzione sottoscritta dalla Svizzera con la Germania. In effetti quest'ultima si riserva il diritto di imporre illimitatamente la persona fisica che, ai sensi convenzionali, risulta residente in Svizzera se questa mantiene sul territorio tedesco un'abitazione permanente o vi soggiorna abitualmente per almeno sei mesi l'anno (articolo 4 cpv. 3; allegato 4). In tale situazione entrambi gli Stati impongono la persona fisica illimitatamente. Tuttavia

[82] Articolo 1 cpv. 2 DCF1962.
[83] Le convenzioni concluse dalla Svizzera prima del 1965 utilizzavano il termine di "domicilio".
[84] Questa definizione, fatta propria dal diritto fiscale, ricalca quella del diritto civile. Ryser – Rolli (2002), p. 31.
[85] Sentenza TF 2C_92/2012 del 17 agosto 2012.
[86] DTF 138 II 300.
[87] SFI (2014), p. 4.

la Germania riconosce la doppia imposizione, escludendo dalla base imponibile tutta una serie di redditi o elementi di sostanza situati in Svizzera[88] e deducendo le imposte pagate in Svizzera da quelle tedesche sugli altri elementi di reddito e sostanza.

Inoltre la Germania si riserva altresì un'ulteriore facoltà impositiva per l'anno in cui la persona fisica si è trasferita in Svizzera e per i 5 anni successivi, a condizione che questa persona non abbia cittadinanza elvetica (articolo 4 cpv. 4; allegato 4). Questa facoltà è tuttavia limitata agli elementi reddituali di fonte tedesca e agli elementi di sostanza ivi situati.

Concetto di «sede»

Il termine «sede» si applica alle persone giuridiche e alle società di persone. Queste, ai sensi dell'articolo 50 LIFD, «sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno sede o amministrazione effettiva in Svizzera».

Riprendendo quanto sviluppato nella Parte I la sede non corrisponde necessariamente al luogo di costituzione, ma, pur non essendo definita, corrisponde, per esempio, al luogo dove effettivamente la società viene amministrata oppure dove si prendono le principali decisioni (*place of effective management*).

In caso di doppio domicilio, questo viene risolto mediante i disposti della convenzione fiscale stipulata dai due Stati, che di principio attribuisce la residenza della persona giuridica o della società di persone laddove si trova la sede della direzione effettiva (*place of effective management*).

Un caso particolare è rappresentato tuttavia dalla convenzione conclusa con il Canada. In caso di doppio domicilio, si ritiene che una società «sia residente dello Stato di cui ha la cittadinanza» (articolo 4 cpv. 3).[89]

Per contro nella convenzione conclusa con il Giappone il termine di «sede della direzione effettiva» è sostituito da quello di «sede principale» (articolo 4 cpv. 3).

Concetto di «diritto di godimento»

Il concetto di «diritto di godimento» è legato a quello di beneficiario effettivo del reddito. In particolare il percipiente deve incassare tale reddito quale beneficiario dello stesso e non a titolo fiduciario o come intermediario per contro di un altro soggetto.

Concetto di «imposizione»

Il concetto di «imposizione» è legato, come visto in precedenza, a quello di domicilio o dimora fiscali, ovvero al luogo dove la persona è illimitatamente imponibile.

È necessario tuttavia aggiungere che le persone fisiche che risiedono in Svizzera ai sensi dell'art. 14 LIFD e 6 LAID (imposizione secondo il dispendio c.d. «*classica*» o «*ordinaria*») sono anch'esse

[88] Descritti all'articolo 24 cpv. 1 della CDI Svizzera – Germania.
[89] La traduzione in lingua italiana utilizza il termine improprio di "cittadinanza", che è tipico di una persona fisica. Il testo originale francese, per contro, utilizza quello di "*nationalité*", che può essere tradotto come "nazionalità", ovvero lo Stato che regola il diritto della società.

considerate di principio ivi residenti ai sensi del diritto interno svizzero e, di conseguenza, possono pretendere l'accesso ai benefici convenzionali.

Tuttavia le convenzioni concluse con Austria (articolo 4 cpv. 4), Belgio (articolo 4 cpv. 4), Canada (articolo 4 cpv. 5), Germania (articolo 4 cpv. 6), Italia (articolo 4 cpv. 5 lett. b.), Norvegia (articolo 4 cpv. 4) e Stati Uniti (articolo 4 cpv. 5) limitano l'accesso alla convenzione per quei residenti in Svizzera che non sono imposti regolarmente sugli elementi di reddito in provenienza dai suddetti Stati a meno che, oltre agli elementi di fonte svizzera, il contribuente acconsenta all'imposizione degli elementi di reddito provenienti da detti Stati. Pertanto il contribuente imposto secondo l'articolo 14 LIFD e 6 LAID deve richiedere l'applicazione della c.d. imposizione secondo il dispendio «*modificata*». L'allegato 5 riprende le formulazioni concordate dalla Svizzera con i diversi Stati qui sopra menzionati.

Un ulteriore caso particolare è rappresentato dalla convenzione sottoscritta dalla Svizzera con la Francia. Ai sensi dell'articolo 4 cpv. 6 lett. b:

> *Non è considerata residente di uno Stato contraente nel senso del presente articolo: a) (…); b) una persona fisica che è imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in questo Stato*.

L'Amministrazione Federale delle Contribuzioni con una circolare datata 29 febbraio 1968[90] ha precisato come le amministrazioni fiscali dei due Stati abbiano convenuto che una persona fisica imposta in Svizzera secondo il dispendio, è considerata comunque ivi residente se le seguenti condizioni sono adempiute:

- la base imponibile a livello federale, cantonale e comunale deve essere superiore a 5 volte il valore locativo oppure una volta e mezzo l'insieme dei costi abitativi;
- la base imponibile cantonale e comunale (se non si discosta molto da quella che è determinante per l'IFD) deve, in ogni caso, essere uguale o superiore agli elementi di reddito di fonte Svizzera e a quei redditi per i quali si richiede l'applicazione della convenzione.

#2. La pretesa abusiva

La seconda situazione riguarda i casi di pretesa abusiva.

Ai sensi dell'articolo 2 cpv. 1 DCF1962:

> *Una persona fisica, una persona giuridica o una società di persone con domicilio o sede in Svizzera pretende abusivamente uno sgravio d'imposta quando la pretesa avrebbe per conseguenza che di una parte essenziale dello sgravio fruirebbero, direttamente o indirettamente, persone non aventi diritto ai vantaggi della convenzione*.[91]

[90] AFC (1968).
[91] Art. 2 cpv. 1 DCF1962.

Il DCF1962 individua quattro fattispecie di pretesa abusiva che sono qui di seguito specificati.

Versamento eccessivo a terzi

Le persone fisiche, giuridiche o le società di persone residenti in Svizzera che ricevono un elemento di reddito in provenienza da un altro Stato e che richiedono uno sgravio convenzionale, non possono utilizzare, per una parte essenziale, tale elemento di reddito (direttamente o indirettamente) per pagare interessi debitori o per soddisfare altre obbligazioni nei confronti di soggetti che non avrebbero diritto ai benefici della convenzione.[92]

Tuttavia lo sgravio d'imposta non è definito abusivo quando:

- l'elemento di reddito per il quale viene preteso lo sgravio d'imposta figura nel conto economico,
- meno del 50% di tale elemento di reddito è utilizzato per pagare interessi debitori o per soddisfare altre obbligazioni nei confronti di soggetti che non avrebbero diritto ai benefici della convenzione a condizione che questi siano commercialmente giustificati,
- si tratta di una società che effettivamente esercita un'attività industriale o commerciale, di una società le cui azioni sono per la maggior parte quotate in borsa o detenute da società quotate in borsa, o di una società holding,[93]
- la parte rimanente delle entrate deve essere dichiarata quale reddito o rendita ai sensi delle leggi fiscali federale e cantonali,[94]
- le spese in relazione con l'elemento di reddito per il quale viene preteso lo sgravio d'imposta devono essere coperte con detto reddito.[95]

Capitalizzazione utili

La pretesa di un beneficio convenzionale è considerata abusiva, non solo quando una parte essenziale del reddito per il quale si richiede lo sgravio d'imposta viene versata a persone non aventi diritto, ma anche quando tale reddito viene accumulato e dette persone sono, direttamente o indirettamente, interessate alla società, per una parte essenziale.[96] In effetti, queste persone, pur non ricevendo alcun reddito, mantengono un'influenza nei confronti della società tale da poter influenzare i flussi e un giorno o l'altro entrare in possesso del suddetto reddito.

Pertanto le società di capitali e le società cooperative devono, per ogni esercizio, distribuire quale utile un importo che corrisponda ad almeno il 25% dei redditi ricevuti dall'estero e per i quali si richiede uno sgravio convenzionale. È riservata la copertura delle eventuali perdite commerciali.

[92] Art. 2 cpv. 2 lett. a DCF 1962 e Parte II, par. 1) Circolare 1962.
[93] Circolare 1999.
[94] Non possono essere dedotte che le spese amministrative o le imposte relative a queste entrate.
[95] Per contro le spese in relazione con le altre entrate devono essere coperte da quest'ultime e non dall'elemento di reddito per il quale viene preteso lo sgravio d'imposta.
[96] Art. 2 cpv. 2 lett. b DCF 1962 e Parte II, par. 2) Circolare 1962.

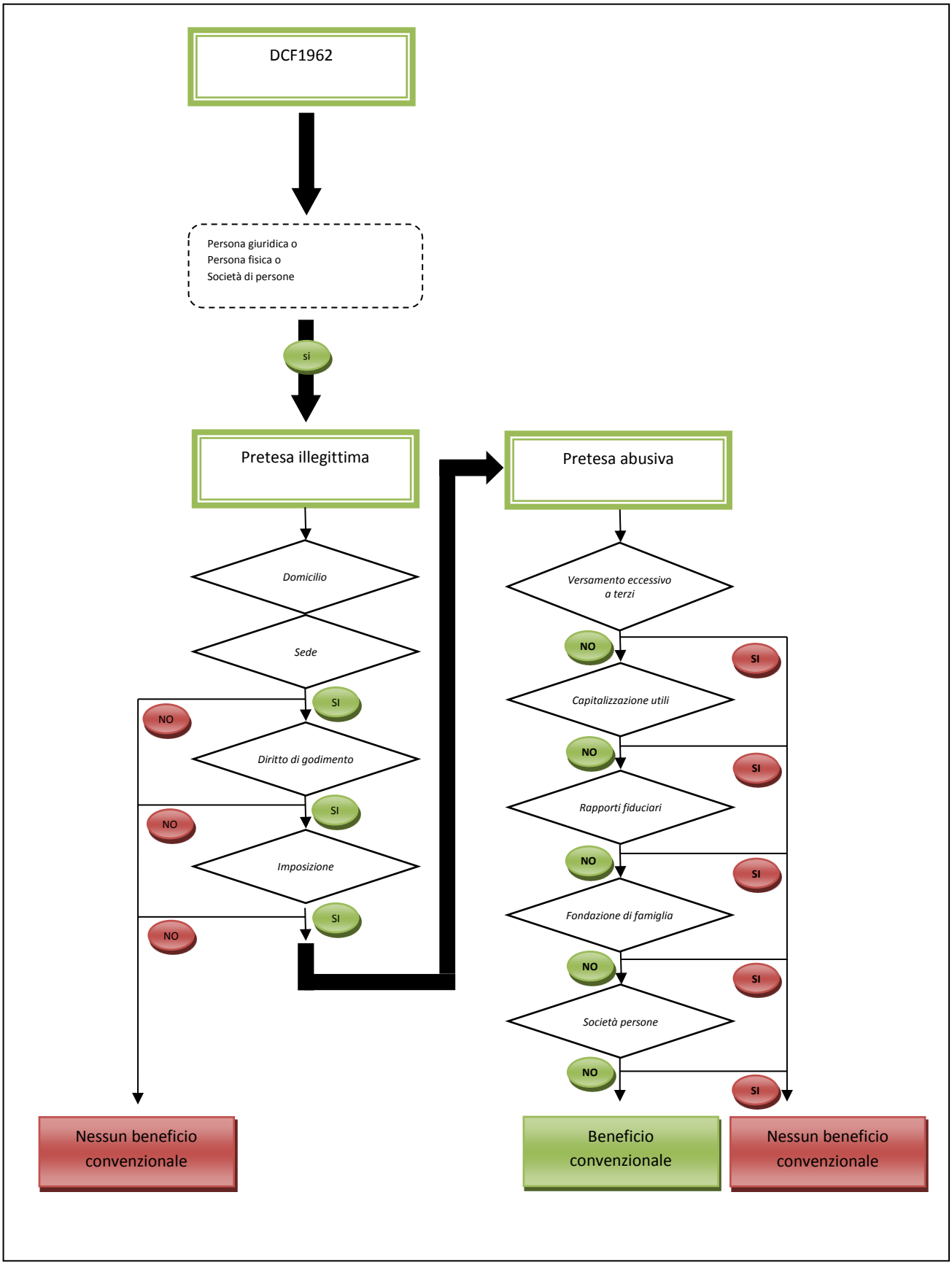


Figura 9: DCF 1962.
Fonte: Elaborazione personale.

La Circolare 1962 prevedeva inoltre una norma supplementare, che è stata abolita dalla Circolare 1999, relativa al c.d. «finanziamento insolito». Secondo tale norma una società di capitali o cooperativa non poteva pretendere uno sgravio d'imposta se le persone non aventi diritto ai benefici della convenzione erano direttamente o indirettamente interessate, per una parte essenziale, a tale società di capitale o cooperativa, e (i) se i conti creditori fruttiferi superavano il sestuplo del capitale societario oppure (ii) se i tassi d'interesse sui debiti erano superiori al 5%. Questa norma si trova ancora nelle convenzioni concluse dalla Svizzera con il Belgio e l'Italia.[97]

Rapporti Fiduciari

La persona fisica, giuridica e la società di persone residenti in Svizzera non possono chiedere uno sgravio d'imposta per un elemento di reddito proveniente da un altro Stato se agiscono sulla base di un rapporto fiduciario, il cui fiduciante non avrebbe diritto ai benefici convenzionali.

Fondazioni di famiglia e società di persone

La Circolare 1962 si sofferma su due fattispecie particolari.

La prima riguarda le fondazioni: se il fondatore o la maggioranza dei beneficiari sono persone che non hanno diritto ai benefici convenzionali, allora la fondazione non può pretendere uno sgravio d'imposta.

La seconda riguarda invece le società di persone: non viene concesso alcun beneficio convenzionale se la società di persone non esercita attività in Svizzera e se la maggioranza dei partecipanti sono persone che non avrebbero diritto ai benefici convenzionali.

Capitolo 11: Le clausole anti-abuso presenti nelle convenzioni concluse dalla Svizzera

Complessivamente, come da tabella 6 qui sotto riportata, nelle convenzioni sottoscritte dalla Svizzera con 31 Stati e 2 territori, sono presenti delle specifiche norme anti-abuso che vengono descritte nel presente capitolo.

Stato / territorio	**Stato / territorio**	**Stato / territorio**
Albania	Francia	Olanda
Australia	Giappone	Oman
Belgio	Hong Kong	Perù
Bulgaria	India	Portogallo
Cechia	Inghilterra	Qatar
Cile	Islanda	Russia
Cina	Italia	Slovenia

[97] Vedasi Capitolo 11.

Cipro	Liechtenstein	Spagna
Colombia	Malta	Taiwan
Emirati Arabi Uniti	Marocco	Ungheria
Estonia	Messico	USA

Tabella 6: Lista delle convenzioni concluse dalla Svizzera contenenti una clausola anti-abuso (situazione al 1° gennaio 2017). Fonte: Segreteria di Stato per le questioni finanziarie.

Le differenti clausole anti-abuso presenti nelle convenzioni concluse dalla Svizzera sono state suddivise in due macro-aree:

- clausole presenti in un articolo di una convenzione e
- clausole presenti in un protocollo ad una convenzione.

All'interno di ogni macro-area si sono suddivise le differenti clausole anti-abuso in ulteriori categorie.

#1. Le clausole anti-abuso presenti nelle convenzioni

Clausole anti-abuso generali e consultazione

Questa prima categoria racchiude quelle convenzioni concluse dalla Svizzera che presentano una clausola anti-abuso generale oppure un sistema di consultazione reciproca.

In particolare l'articolo 23 della convenzione conclusa dalla Svizzera con Malta disapplica i benefici convenzionali a quelle strutture definite «puramente artificiali», ovvero che non svolgono attività economica industriale, commerciale o di gestione.

CDI Svizzera – Malta

Art. 23 Prevenzione dell'impiego abusivo della convenzione

Indipendentemente dalle disposizioni della presente Convenzione, nessuna riduzione o esenzione d'imposta prevista nella Convenzione può essere applicata a redditi pagati in virtù di una struttura puramente artificiale. Una struttura non è considerata puramente artificiale se corrisponde a una realtà economica svolta in particolare attraverso un'attività industriale, commerciale o di gestione. Questa disposizione non ostacola l'applicazione degli articoli 24 (Non discriminazione), 25 (Procedura amichevole) e 26 (Scambio di informazioni) della Convenzione.

Svizzera e Portogallo hanno invece convenuto che (i) le norme di diritto interno in materia di abuso trovano applicazione, (ii) la concessione dei benefici convenzionali viene disapplicata se il percipiente del reddito non è il beneficiario effettivo e (iii) le disposizioni della convenzione non trovano applicazione se lo scopo dell'operazione è quello di trarre un vantaggio convenzionale.

CDI Svizzera - Portogallo

Art. 27 Diritto ai vantaggi della convenzione

1. Per quanto concerne le disposizioni della presente convenzione, resta inteso che il diritto interno e le procedure degli Stati contraenti in materia di abuso di diritti sono applicabili ai fini della lotta contro tali abusi.

2. Resta inteso che i vantaggi previsti nella presente convenzione non saranno concessi a un residente di uno Stato contraente che non è il beneficiario effettivo dei redditi provenienti dall'altro Stato contraente.

3. Resta inteso che le disposizioni della presente convenzione non si applicano se lo scopo principale di una persona che crea o conferisce un bene oppure un diritto per cui è stato pagato un reddito, è di approfittare dei vantaggi della convenzione attraverso detta creazione o conferimento.

Svizzera e Marocco hanno concordato di consultarsi per definire le modalità di applicazione delle limitazioni previste dagli articoli inerenti i dividendi (10), gli interessi (11) e i canoni (12), ma anche le «misure destinate a evitare ogni uso illegittimo della Convenzione». In quest'ultimo caso la consultazione è facoltativa.

CDI Svizzera – Marocco

Art. 26 Diversi

1. (…)

2. Le autorità competenti regolano di comune accordo le modalità d'applicazione delle limitazioni previste dagli articoli 10, 11 e 12 della presente Convenzione.

3. Le autorità competenti possono pure comunicare fra di loro al fine di decidere misure destinate a evitare ogni uso illegittimo della Convenzione.

Clausole anti-abuso che utilizzano il c.d. « *Channel approach* »

Una seconda categoria riguarda il c.d. «*Channel approach*»[98], ovvero i benefici convenzionali vengono disconosciuti per quel soggetto, che una volta ricevuto un reddito da una persona residente dello Stato della fonte, ne trasferisce una parte consistente ad una persona residente in un terzo Stato.

Le convenzioni concluse dalla Svizzera con Francia e Colombia prevedono che i benefici convenzionali non vengano concessi ad una società residente di uno degli Stati contraenti qualora almeno il 50% del reddito per il quale si richiede lo sgravio d'imposta viene a sua volta trasferito (sotto qualsiasi forma) ad una persona non residente in detto Stato, a meno che detta società non dimostri che l'obiettivo principale dell'operazione in questione non è quello di ottenere dei benefici convenzionali.

CDI Svizzera – Colombia

Art. 21 Clausola anti-abuso

1. Qualora una società residente di uno Stato contraente riceva redditi provenienti dall'altro Stato contraente e trasmetta, direttamente o indirettamente, a un momento qualsiasi e in qualsiasi forma, almeno la metà di questo reddito a una o più persone non

[98] Vedasi anche Capitolo 4.

residenti in detto altro Stato contraente, questo elemento del reddito non beneficia dei vantaggi della presente Convenzione.

2. Le disposizioni del paragrafo 1 del presente articolo non sono applicabili qualora la società che richiede di beneficiare dei vantaggi della Convenzione dimostri che le operazioni in causa non hanno come obiettivo principale l'ottenimento dei benefici della presente Convenzione. Tale condizione è soddisfatta qualora l'elemento del reddito:

a) è trasmesso dalla società di uno Stato contraente, a una o delle persone che non le sono vicine; o

b) avrebbe beneficiato di un trattamento convenzionale equivalente o più favorevole se fosse stato direttamente conseguito dalla o dalle persone a cui è stato trasmesso.

CDI Svizzera – Francia

Art. 14

1. Se un residente di uno Stato contraente percepisce un elemento del reddito proveniente dall'altro Stato contraente e riversa, direttamente o indirettamente, in qualsiasi momento e in qualsiasi forma, almeno la metà di questo reddito a una persona o a un ente che non è residente di questo altro Stato contraente, questo elemento del reddito non beneficia dei vantaggi della presente Convenzione.

2. Il paragrafo 1 del presente articolo non è applicabile se la persona che chiede di beneficiare dei vantaggi della Convenzione prova che l'obiettivo principale delle operazioni in questione non è di trarre profitto dalla presente Convenzione. Tale condizione è soddisfatta se l'elemento del reddito:

i) è riversato dal residente di uno Stato contraente a una persona o a un ente a cui non è legato; o

ii) avrebbe beneficiato di un trattamento convenzionale equivalente o più favorevole se fosse stato direttamente percepito dalla persona cui è stato riversato.

3. Le disposizioni del paragrafo 1 del presente articolo non sono applicabili se è chiesto il beneficio del vantaggio previsto alla lettera b) i) del paragrafo 2 dell'articolo 11.

Si rilevano ancora due aspetti interessanti che riguardano le due convenzioni summenzionate.

Per quanto riguarda la Francia il titolo della convenzione[99] è già esplicito sul fatto che, oltre a definire un meccanismo inteso ad evitare la doppia imposizione sul reddito e sulla sostanza, questa deve prevenire la frode e l'evasione fiscale. Il titolo, che rappresenta un unicum tra le convenzioni sottoscritte dalla Svizzera, è già in linea con quanto descritto nel Capitolo 8 in relazione all'*Action Plan* 6 del progetto BEPS.

[99] "Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché prevenire la frode e l'evasione fiscale" del 9 settembre 1966. La versione in vigore è quella aggiornata al 1997. Si tratta di un titolo "pionieristico" che ha anticipato di 30 anni il progetto BEPS.

Per quanto riguarda la Colombia, invece, nel protocollo alla convenzione le due parti hanno messo in risalto che, in relazione all'articolo 21, l'obiettivo principale è quello di evitare la doppia imposizione internazionale ed hanno ulteriormente convenuto di esaminare delle modifiche alla convenzione qualora le disposizioni «fossero impiegate in modo da ottenere profitti non previsti né mirati dalla Convenzione».

La convenzione conclusa dalla Svizzera con Hong Kong, al contrario delle due precedenti, non fornisce alcuna proporzione tra il reddito incassato da una persona residente di una parte contraente e per il quale si chiede lo sgravio d'imposta e la parte di detto reddito che viene trasmessa da detta persona ad un soggetto non residente. La convenzione utilizza il termine «integralmente» o «quasi integralmente».

CDI Svizzera – Hong Kong[100]

Il presente articolo non è applicabile a (dividendi – art. 10 cpv. 8) (interessi – art. 11 cpv. 5) (canoni – art. 11 cpv. 7) (redditi di cui al paragrafo 1 – art. 21 cpv. 3) pagati sulla base di un'operazione o una sequenza di operazioni strutturata in modo che un residente di una Parte contraente, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, ritragga redditi provenienti dall'altra Parte contraente e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di una Parte contraente, la quale, se ottenesse direttamente tali redditi dall'altra Parte contraente, non avrebbe diritto, in base a una convenzione per evitare la doppia imposizione tra la sua Parte di residenza e la Parte da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di una Parte contraente della presente Convenzione e in modo che lo scopo principale del sistema scelto consista nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione.

Sotto la categoria del «*Channel approach*» rientrano anche le convenzioni concluse dalla Svizzera con Inghilterra, Russia e Taiwan che limitano i benefici convenzionali nell'ipotesi di «fruizione abusiva» in relazione al pagamento dei dividendi, degli interessi, dei canoni e (per l'Inghilterra) anche degli altri redditi. Il termine «fruizione abusiva» designa un'operazione (o una sequenza di operazioni) attraverso la quale una persona residente in uno Stato contraente che riceve un elemento di reddito per il quale richiede lo sgravio d'imposta trasferisce a sua volta tale elemento di reddito, integralmente (o quasi), sotto qualsiasi forma, ad una persona residente di uno Stato terzo che non avrebbe diritto a chiedere l'applicazione dei benefici convenzionali sulla base di una convenzione contro le doppie imposizioni conclusa da detto Stato terzo con lo Stato della fonte dell'elemento di reddito in questione o beneficerebbe di condizioni peggiori.

[100] La clausola anti-abuso di cui agli articoli 10 (dividendi), 11 (interessi), 12 (canoni) e 21 (altri redditi) ha la medesima formulazione, ad eccezione della tipologia di reddito alla quale si riferisce, che è stata indicata tra parentesi, per una miglior comprensione.

CDI Svizzera – Inghilterra[101]

Le disposizioni del presente articolo non sono applicabili (ai dividendi – art. 10 cpv. 6) (agli interessi – art. 11 cpv. 7) (ai canoni – art. 12 cpv. 5) (ai redditi secondo il paragrafo 1 – art. 21 cpv. 4) pagati in base a un sistema di fruizione abusiva dei benefici o nel quadro di un siffatto sistema.

CDI Svizzera – Russia

Art. 25b Fruizione abusiva

Le disposizioni degli articoli 10, 11 e 12 non si applicano ai dividendi, interessi o canoni pagati conformemente a un sistema di fruizione abusiva di benefici oppure facenti parte di un simile sistema. L'espressione «sistema di fruizione abusiva di benefici» designa un'operazione o una sequenza di operazioni strutturata in modo che un residente di uno Stato contraente, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, percepisca redditi provenienti dall'altro Stato contraente e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di uno Stato contraente, la quale, se ottenesse tali redditi direttamente in provenienza dall'altro Stato contraente, non avrebbe diritto, in base a una convenzione per evitare le doppie imposizioni tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione, e in modo che lo scopo principale del sistema scelto consista nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione. Nel quadro di una procedura amichevole le autorità competenti possono accordarsi su casi o circostanze, in cui lo scopo principale dell'impiego di un sistema di fruizione abusiva di benefici tramite terzi consiste nel fruire dei vantaggi ai sensi del presente articolo.

CDI Svizzera – Taiwan

Art. 26 Restrizione dei vantaggi

1. Gli articoli 10, 11 e 12 non si applicano ai dividendi, interessi o canoni pagati conformemente a, o facenti parte di un sistema di fruizione abusiva di benefici.

2. L'espressione «sistema di fruizione abusiva dei benefici» designa un'operazione o una sequenza di operazioni strutturata in modo che un residente di un Territorio, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, percepisca redditi provenienti dall'altro Territorio e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di un Territorio, la quale, se ottenesse tali redditi direttamente in provenienza dall'altro Territorio, non avrebbe diritto, in base a una convenzione di doppia imposizione tra il suo Territorio di residenza e il Territorio da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di Territorio

[101] La clausola anti-abuso di cui agli articoli 10 (dividendi), 11 (interessi), 12 (canoni) e 21 (altri redditi) ha la medesima formulazione ad eccezione della tipologia di reddito alla quale si riferisce, che è stata indicata tra parentesi, per una miglior comprensione.

della presente Convenzione; inoltre, lo scopo principale di un tale sistema scelto consiste nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione.

3. Nonostante le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 e di ogni altro articolo della presente Convenzione, un residente di un Territorio non ottiene dall'altro Territorio alcun vantaggio (riduzione o esenzione d'imposta) previsto dalla presente Convenzione se lo scopo principale di tale residente o di una persona a lui associata consiste nell'acquisizione dei vantaggi della presente Convenzione.

Clausole anti-abuso in relazione a dividendi, interessi, canoni e/o altri redditi

Una terza categoria riguarda le convenzioni che contengono una clausola anti-abuso in relazione al pagamento di dividendi, di interessi, di canoni e/o di altri redditi da parte di persone residenti di uno Stato a persone residenti dell'altro Stato. I benefici convenzionali vengono disapplicati se l'obiettivo della transazione è quella di trarre vantaggio dalla convenzione.

Sotto questa categoria rientra la convenzione sottoscritta dalla Svizzera con la Cina.

CDI Svizzera – Cina[102]

Se una persona emette o trasferisce (azioni o altri diritti – art. 10 cpv. 7) (crediti – art. 11 cpv. 8) (diritti – art. 12 cpv. 7) (diritti – art. 21 cpv. 4) per cui vengono pagati (dividendi – art. 10 cpv. 8) (interessi – art. 11 cpv. 8) (canoni – art. 12 cpv. 7) (redditi – art. 21 cpv. 4) e dall'emissione o dal trasferimento intende principalmente trarre vantaggio in virtù delle disposizioni del presente articolo, queste non si applicano.

Clausole anti-abuso che riprendono i disposti della Circolare 1962

Una quarta categoria riguarda le convenzioni concluse dalla Svizzera sia con il Belgio che con l'Italia che riprendono gli elementi principali di cui alla Circolare 1962 sull'uso senza causa legittima di una convenzione.

In particolare i benefici convenzionali trovano applicazione solamente se le condizioni qui sotto descritte sono rispettate.

- In riferimento al c.d. «versamento eccessivo a terzi»:
  - La persona giuridica può impiegare al massimo il 50% del reddito per il quale richiede lo sgravio d'imposta per soddisfare diritti di persone non residenti nello Stato percipiente di tale reddito.
  - Le spese che sono in relazione con il reddito per il quale si richiede lo sgravio d'imposta sono coperte esclusivamente con tale reddito.

[102] La clausola anti-abuso di cui agli articoli 10 (dividendi), 11 (interessi), 12 (canoni) e 21 (altri redditi) ha la medesima formulazione ad eccezione della tipologia di reddito alla quale si riferisce, che è stata indicata tra parentesi, per una miglior comprensione.

- In riferimento alla c.d. «capitalizzazione degli utili»:
  - I conti creditori fruttiferi non devono superare il sestuplo del capitale societario (che comprende anche le riserve).
  - I tassi d'interesse sui debiti non devono essere superiori ad una determinata soglia che per la Svizzera corrisponde al «saggio del reddito medio delle obbligazioni emesse dalla Confederazione Svizzera aumentato di due punti».
  - Annualmente la persona giuridica deve distribuire ai propri soci un importo che corrisponda almeno al 25% del reddito per il quale richiede lo sgravio d'imposta.
- In relazione alle fondazioni di famiglia (applicabile solamente per gli elementi di reddito ricevuti da una persona residente in Svizzera):
  - Il fondatore o la maggioranza dei beneficiari devono essere residenti in Svizzera e al massimo un terzo del reddito per il quale si richiede lo sgravio d'imposta può andare a persone non residenti.

Si osservi che entrambe le convenzioni mantengono la restrizione relativa al finanziamento insolito che il diritto interno svizzero ha abolito con la Circolare 1999.

Inoltre entrambe le convenzioni prevedono che una società residente in Svizzera che ha la maggioranza dei soci non residenti deve soggiacere all'imposta cantonale sul reddito a condizioni identiche o analoghe a quelle previste a livello federale.

I testi completi delle clausole anti-abuso presenti nelle convenzioni concluse dalla Svizzera con il Belgio (articolo 22) e l'Italia (articolo 23) sono riportati negli allegati 6 e 7.

Clausole anti-abuso che contengono la norma c.d. «*Limitation on benefit*» (LOB)

Un'ultima categoria riguarda le convenzioni concluse dalla Svizzera con Giappone e USA. Queste convenzioni presentano una clausola LOB, i cui testi integrali si trovano quali allegati 8 e 9. La clausola LOB è stata predisposta al fine di definire quali sono le persone residenti in uno degli Stati contraenti che possono rivendicare l'applicazione dei benefici convenzionali. La clausola LOB è tipica delle convenzioni concluse con gli USA[103] ed ha ispirato i lavori dell'OCSE/G20 relativi all'*Action Plan* 6 di cui si è disquisito nella Parte II.

Qui sotto si sono messe a confronto la clausola LOB stipulata dalla Svizzera con il Giappone (art. 22A CDI) con quella stipulata con gli USA (art. 22 CDI).

Giappone *(art. 22A)*	**USA** *(art. 22)*
La clausola LOB si applica agli articoli 10 (dividendi), 11 (interessi), 12 (canoni), 13 (plusvalenze) e 22 (altri redditi) della convenzione *(cpv. 1)*.	La clausola LOB si applica all'intera convenzione.

[103] A tal proposito si segnala che il Modello di convenzione fiscale USA prevede all'articolo 22 la clausola LOB.

Giappone *(art. 22A)*	**USA** *(art. 22)*
Una persona residente in uno Stato contraente può rivendicare l'applicazione convenzionale soltanto se:	
• è una persona fisica *(cpv. 2 lett. a)*;	• è una persona fisica *(cpv. 1 lett. a)*;
• è un ente governativo autorizzato *(cpv. 2 lett. b)*;	• è uno Stato contraente, una sua suddivisione politica o ente locale *(cpv. 1 lett.b)*;
• è una società quotata *(cpv. 2 lett. c)*;	• è una società quotata *(art. 1 lett. e)* - in borsa Svizzera *(cpv. 7 lett.a),* - c/o NASDAQ o altra borsa registrata c/o SEC *(cpv. 7 lett. a),* - in borsa ad Amsterdam, Francoforte, Londra, Madrid, Milano, Parigi, Tokyo o Vienna (*cpv. 7 lett. a*), - in altra borsa concordata dagli Stati contraenti (*cpv. 7 lett. a*);
• è una banca, un'assicurazione o un commerciante di titoli sottoposti a vigilanza *(cpv. 2 lett. d)*;	
• è una persona in cui oltre il 50% dei beneficiari, membri o partecipanti sono persone residenti di uno degli Stati contraenti alla fine dell'anno fiscale precedente *(cpv. 2 lett. e)*;	• è una persona in cui oltre il 50% dei beneficiari, membri o partecipanti sono persone che possono beneficiare dei vantaggi della convenzione *(cpv. 2)*;
• è un'altra persona, diversa da una persona fisica, in cui oltre il 50% degli aventi diritto sono persone residenti in uno degli Stati contraenti *(cpv. 2 lett. f)*, a condizione che: - per imposte alla fonte: le condizioni devono essere soddisfatte per l'anno fiscale in cui il pagamento è effettuato e per i 12 mesi precedenti *(cpv. 4 lett. a)*, - negli altri casi: le condizioni devono essere soddisfatte per l'anno fiscale in cui il pagamento è effettuato a condizione che lo siano per almeno la metà dei giorni dell'anno fiscale in considerazione *(cpv. 4 lett. b)*;	
• è una società che - soddisfa le condizioni degli articoli 10, 11, 12, 13 e 22 *(cpv. 3)* e - almeno il 75% del capitale sociale o dei diritti di voto è detenuto (direttamente o indirettamente) da massimo 7 persone che sono beneficiari equivalenti *(cpv. 3)*;	
• è una società che è la sede amministrativa principale di un gruppo multinazionale *(cpv. 5 lett. a)*, se: - esercita una parte sostanziale del controllo e della gestione o il finanziamento del gruppo *(cpv. 5 lett. b)*, - il gruppo è presente con proprie società in almeno 5 Stati, esercitando attività commerciale e realizzando almeno il 5% dei redditi lordi in ogni Stato *(cpv. 5 lett. b)* (condizione che deve essere rispettata nei tre anni precedenti - *cpv. 5 lett. c*), - meno del 50% dei redditi lordi è realizzato in ognuno di questi Stati, escludendo lo Stato dove la società è residente *(cpv. 5 lett. b)* (condizione che deve essere rispettata nei tre anni precedenti - *cpv. 5 lett. c*), - massimo il 50% del reddito lordo proviene dall'altro Stato contraente *(cpv. 5 lett. b)* (condizione che deve essere rispettata nei tre anni precedenti - *cpv. 5 lett. c*), - la società possiede competenze per assolvere autonomamente le proprie funzioni *(cpv. 5 lett. b)*, - la società è sottoposta alle medesime imposte sul reddito come i residenti *(cpv. 5 lett. b);*	• è una società che è la sede amministrativa principale di un gruppo internazionale *(cpv. 1 lett. d)* se: - esercita una parte sostanziale del controllo e della gestione (compreso il finanziamento che però non deve essere l'attività principale) *(cpv. 7 lett. b)*, - il gruppo è presente con proprie società in almeno 5 Stati, esercitando attività commerciale e realizzando almeno il 10% dei redditi lordi in ogni Stato (se la percentuale non è rispettata per l'anno di riferimento, vale la media dei quattro anni precedenti) *(cpv. 7 lett. b),* - meno del 50% dei redditi lordi è realizzato in ognuno di questi Stati, escludendo lo Stato dove la società è residente (se la percentuale non è rispettata per l'anno di riferimento, vale la media dei quattro anni precedenti) *(cpv. 7 lett. b),* - massimo il 25% del reddito lordo proviene dall'altro Stato contraente (se la percentuale non è rispettata per l'anno di riferimento, vale la media dei quattro anni precedenti) *(cpv. 7 lett. b),* - la società possiede competenze per assolvere autonomamente le proprie funzioni *(cpv. 7 lett. b)*, - la società è assoggettata a disposizioni fiscali generalmente applicabili nello Stato di cui è residente *(cpv. 7 lett. b)*,

Giappone *(art. 22A)*	**USA** *(art. 22)*
	- i redditi provenienti dall'altro Stato contraente sono realizzati con l'esercizio di un'attività commerciale o industriale *(cpv. 7 lett. b)*;
• i redditi provenienti dall'altro Stato contraente sono realizzati con l'esercizio di un'attività commerciale *(cpv. 5 lett. a)*;	
• la società esercita un'attività commerciale *(cpv. 6 lett. a)*;	• la società esercita un'attività commerciale o industriale e i redditi provenienti dall'altro Stato contraente sono realizzati con detta attività *(cpv. 1 lett. c)*;
• l'autorità dell'altro Stato contraente ritiene che la persona residente nel primo Stato non ha tra gli scopi principali l'ottenimento dei vantaggi convenzionali *(cpv. 7)*.	• l'autorità dell'altro Stato contraente acconsente alla fruizione dei benefici convenzionali *(cpv. 6)*;
	• è una società, un trust o una successione a condizione che le persone che non possono beneficiare della convenzione non sono interessate in maniera preponderante (oltre 50%) *(cpv. 1 lett. f)*;
	• è una fondazione di famiglia residente in Svizzera a condizione che: - il fondatore o la maggioranza dei beneficiari sono persone che possono beneficiare della convenzione *(cpv. 1 lett. g)*, oppure - almeno il 50% dei redditi tornino a profitto di persone che possono beneficiare della convenzione *(cpv. 1 lett. g)*.
	In relazione agli articoli 10 (dividendi), 11 (interessi) e 12 (canoni) una società di uno Stato contraente può beneficiare della convenzione se:
	• oltre il 30% del capitale e dei diritti di voto è detenuto da persone residenti di detto Stato *(art. 3 cpv. a)*,
	• oltre il 70% del capitale è detenuto da persone di cui sopra o da residenti dell'UE, della SEE o della NAFTA *(art. 3 cpv. a)*, a condizione che i residenti UE/SEE/NAFTA siano residenti in uno Stato con il quale l'altro Stato contraente ha stipulato una CDI, a condizioni analoghe e non peggiori. *(art. 3 cpv. b)*,
	• le spese deducibili pagate o da pagare a persone che non possono beneficiare della convenzione sono inferiori al 50% dei redditi lordi realizzati nel periodo fiscale precedente (o in questo se si tratta del primo esercizio) *(art. 3 cpv. a)*.
	Le autorità competenti regolano di comune accordo l'applicazione dei disposti di cui all'articolo 22 e si scambiano le informazioni pertinenti ai sensi dell'articolo 26 *(cpv. 5)*.

Tabella 7: Confronto tra clausola LOB con Giappone e clausola LOB con gli USA.
Fonte: Elaborazione personale.

#2. Le clausole anti-abuso presenti nei protocolli delle convenzioni

Clausole anti-abuso generali e consultazione

Analogamente alla sezione #1, questa prima categoria racchiude quelle convenzioni concluse dalla Svizzera che presentano nel protocollo una clausola anti-abuso generale oppure un sistema di consultazione reciproca.

Svizzera ed Australia hanno riassunto in sole tre righe, inserite all'inizio del protocollo, quelle che sono le situazioni per le quali vi è disapplicazione dei benefici convenzionali, in quanto ritenute abusive.

CDI Svizzera – Australia (protocollo)

1. In generale

Resta inteso che i vantaggi della Convenzione non sono accordati se una persona crea o cede un bene o un diritto per cui è stato pagato un reddito oppure diventa residente di uno Stato contraente principalmente per ottenere i vantaggi della Convenzione.

Per contro la soluzione concordata dalla Svizzera con Cipro è ancora più sintetica: il concetto di abuso è racchiuso in una sola riga. Le norme di diritto interno dei due Stati trovano diretta applicazione. Tuttavia le parti hanno precisato che possono, ma non hanno l'obbligo, consultarsi se una di loro intende rifiutare l'applicazione dei vantaggi convenzionali.

CDI Svizzera – Cipro (protocollo)

1. Clausola contro gli abusi

a) Le disposizioni della presente Convenzione non si applicano in caso di abuso.

b) Nel caso in cui uno degli Stati contraenti intende rifiutare i vantaggi della presente Convenzione di cui alla lettera a) del presente paragrafo, le autorità competenti di questo Stato possono consultare l'autorità competente dell'altro Stato contraente.

La consultazione è anche presente nel protocollo della convenzione conclusa dalla Svizzera con la Cechia dove le parti possono disapplicare i benefici convenzionali solo dopo essersi consultati.

CDI Svizzera – Cechia (protocollo)

8. Resta inteso che, ai fini della Convenzione, l'autorità competente di uno Stato contraente, dopo essersi consultata con l'autorità competente dell'altro Stato contraente, può privare dei vantaggi della Convenzione una persona in quanto tale o in relazione a una transazione, se ritiene che la concessione dei vantaggi della Convenzione possa condurre a un abuso.

Svizzera ed Emirati Arabi Uniti hanno invece concordato di consultarsi allo scopo di adottare quelle misure atte ad evitare un uso abusivo della convenzione, in particolare per quanto riguarda dividendi (articolo 10) e interessi (articolo 11).

CDI Svizzera – Emirati Arabi Uniti (protocollo)

1. In generale

Le autorità competenti si consultano per adottare misure al fine di evitare un uso improprio della Convenzione. Queste misure mireranno, in particolare, a evitare l'utilizzazione abusiva degli articoli 10 e 11 da parte di persone che non sono residenti di uno Stato contraente.

La consultazione per adottare delle misure atte ad evitare un uso abusivo della convenzione è la scelta adottata anche con il Sultanato dell'Oman e con il Qatar. Tuttavia, a differenza della fattispecie precedente, questa consultazione è facoltativa. Le parti hanno però anche precisato che la convenzione non trova applicazione nel caso del pagamento di dividendi (articolo 10), interessi

(articolo 11) e canoni (articolo 12) se il principale obiettivo della struttura giuridica è quella di beneficiare dei vantaggi convenzionali. Per quanto riguarda i canoni, questa disposizione riguarda solamente il protocollo con il Sultanato dell'Oman.

CDI Svizzera – Oman (protocollo) e CDI Svizzera – Qatar (protocollo)[104]

1. In generale

a) Le autorità competenti possono consultarsi in vista di prendere le misure appropriate per prevenire l'impiego abusivo della Convenzione. In particolare, queste misure possono mirare a impedire che persone non residenti di uno Stato contraente abusino dei vantaggi previsti dalla presente Convenzione.

b) Le disposizioni degli articoli 10, 11 (e 12) non si applicano se il principale obiettivo di una persona interessata dalla costituzione o attribuzione di azioni, di crediti o di altri diritti per i quali sono pagati dividendi, interessi o canoni è di beneficiare dei vantaggi fiscali previsti agli articoli 10, 11 (e 12) per mezzo della costituzione o dell'attribuzione in questione.

<u>Clausole anti-abuso in relazione a dividendi, interessi, canoni, plusvalenze e/o altri redditi</u>

In questa seconda categoria rientrano quelle clausole anti-abuso che limitano l'accesso ai benefici convenzionali se la transazione (o una parte di essa) è stata costruita artificiosamente al solo scopo di richiedere l'accesso a tali benefici.

Per ragioni di sintesi viene qui riportato solamente il testo della clausola del protocollo alla convenzione sottoscritta dalla Svizzera con il Principato del Liechtenstein. Quelli relativi ad Albania[105] (ad eccezione del paragrafo c che è assente) e Islanda hanno formulazione analoga e vengono riportate integralmente nell'allegato 10.

CDI Svizzera – Liechtenstein

Protocollo 4. Ad art. 10, 11, 12 e 21

a) Le disposizioni degli articoli 10, 11, 12 e 21 non si applicano ai redditi risultanti da un'operazione, da una parte di operazione o da una sequenza di operazioni oppure incassati da un ente, se lo scopo principale della conclusione di queste o dell'istituzione dell'ente consiste nel beneficiare dei vantaggi degli articoli 10, 11, 12 e 21 e se, facendo astrazione dall'operazione, dalla parte di operazione o dalla sequenza di operazioni oppure dall'ente, tali redditi sarebbero imputati a una persona non residente in alcuno dei due Stati contraenti.

b)Le disposizioni dell'articolo 10 paragrafo 3 non si applicano ai dividendi risultanti da un'operazione, da una parte di operazione o da una sequenza di operazioni oppure incassati da un ente, se lo scopo principale della conclusione di queste o dell'istituzione dell'ente consiste nel beneficiare dei vantaggi dell'articolo 10 paragrafo 3 e se, facendo

[104] L'articolo 1 del protocollo delle CDI concluse dalla Svizzera con il Sultanato dell'Oman e con il Qatar ha il medesimo testo. L'unica differenza è data dal fatto che quello con il Qatar non menziona i canoni (articolo 12 CDI). Nel testo sopra riportato si è pertanto indicato l'articolo 12 CDI tra parentesi in quanto applicabile alla CDI con il Sultanato dell'Oman, ma non a quello con il Qatar.

[105] Si noti che la clausola anti-abuso è stata introdotta con la revisione della convenzione entrata in vigore il 1° dicembre 2016.

astrazione dall'operazione, dalla parte di operazione o dalla sequenza di operazioni oppure dall'ente, tali dividendi sarebbero imputati a una persona che non soddisfa le condizioni dell'articolo 10 paragrafo 3 in merito a tali dividendi.

c) Se, facendo astrazione dall'operazione, dalla parte di operazione o dalla sequenza di operazioni oppure dall'ente, i redditi sarebbero imputati a una persona che, in base a una convenzione per evitare le doppie imposizioni tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in base a un altro accordo, trarrebbe in relazione a tali redditi vantaggi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione, allora lo scopo principale dell'operazione, della parte di operazione o della sequenza di operazioni oppure dell'ente non consiste nel beneficiare dei vantaggi degli articoli 10, 11, 12 e 21.

Il protocollo alla convenzione sottoscritta dalla Svizzera con l'Ungheria estende la clausola anti-abuso oltre che ai dividendi, agli interessi e ai canoni anche alle plusvalenze derivanti «dall'alienazione di partecipazioni al capitale di un'impresa, il cui valore supera direttamente o indirettamente il 50 per cento dei beni immobili e situati nell'altro Stato contraente».

CDI Svizzera – Ungheria (protocollo)

3. Ad art. 10, 11, 12 e 13 par. 4 lett. b

Gli articoli 10, 11, 12 e la lettera b del paragrafo 4 dell'articolo 13 non sono applicabili se una persona o più persone attuano un'operazione o una sequenza di operazioni concernenti azioni o altri diritti, crediti o diritti in relazione a dividendi, interessi e canoni pagati o in relazione all'alienazione secondo la lettera b del paragrafo 4 dell'articolo 13, con lo scopo principale di beneficiare dei vantaggi di cui agli articoli 10, 11, 12 e alla lettera b del paragrafo 4 dell'articolo 13.

La clausola anti abuso nel protocollo alla convenzione sottoscritta dalla Svizzera con l'Olanda è limitata ai dividendi.

CDI Svizzera – Olanda (protocollo)

VIII. Ad art. 10

Resta inteso che le disposizioni dell'articolo 10 non si applicano se la relazione tra la società che paga i dividendi e la società che riceve i dividendi è stata stabilita o mantenuta allo scopo principale di beneficiare dei vantaggi previsti in questo articolo.

Clausole anti-abuso in relazione a dividendi, interessi, canoni e/o altri redditi che utilizzano il c.d. «*Channel approach*»

Una terza categoria riguarda il c.d. «Channel *approach*»[106] in particolare in relazione al concetto di "fruizione abusiva" che ha già fatto oggetto di descrizione in precedenza. In questa categoria rientrano i protocolli alle convenzioni sottoscritte dalla Svizzera con la Bulgaria, il Cile, l'Estonia, l'India, il Messico, il Perù e la Slovenia. Tutte le clausole fanno riferimento al pagamento di dividendi, interessi e canoni. Quella con l'India anche agli altri redditi (di cui all'articolo 22 della convenzione).

[106] Vedasi anche Capitolo 4.

Come in precedenza, si riporta qui solamente il testo della clausola inserita nel protocollo alla convenzione con la Bulgaria. La formulazione della clausola negli altri protocolli summenzionati, che si riporta integralmente nell'allegato 11, è simile.

CDI Svizzera – Bulgaria (protocollo)

6. Ad art. 10, 11 e 12

Le disposizioni degli articoli 10, 11 e 12 non si applicano ai dividendi, interessi o canoni pagati conformemente a un sistema di fruizione abusiva di benefici oppure facenti parte di un simile sistema. L'espressione «sistema di fruizione abusiva dei benefici» designa un'operazione o una sequenza di operazioni strutturata in modo che un residente di uno Stato contraente, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, percepisca redditi provenienti dall'altro Stato contraente e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di uno Stato contraente, la quale, se ottenesse tali redditi direttamente in provenienza dall'altro Stato contraente, non avrebbe diritto, in base a una convenzione di doppia imposizione tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione; inoltre, lo scopo principale di un tale sistema scelto consiste nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione.

Clausole anti-abuso che utilizzano il c.d. «*Look Through approach*»

Una quarta categoria riguarda i protocolli alle convenzioni che applicano, quale clausola anti-abuso, il metodo del c.d. «*Look Through approach*»[107], ovvero l'applicabilità dei benefici convenzionali dipende dal rispetto di una determinata norma relativa alle persone che sono interessate alla società che intende rivendicare l'applicazione della convenzione.

Questa è la scelta adottata nel protocollo della convenzione tra Svizzera e Spagna, dove in un primo paragrafo i due Stati rimandano alle normative interne in materia di abuso di diritto, incluse quelle (se esistenti) che riguardano le c.d. CFC («*Controlled Foreign Company*»). Nel protocollo ribadiscono inoltre il concetto di «beneficiario effettivo».

Successivamente le parti precisano che in riferimento alla distribuzione di dividendi (articolo 10), i benefici convenzionali vengono disapplicati se la maggioranza delle azioni della società «è detenuta principalmente, direttamente o indirettamente, da persone che non sono residenti di uno Stato contraente o di uno Stato membro dell'Unione Europea» con alcune eccezioni.

CDI Svizzera – Spagna (protocollo - generale)

I. Diritto a vantaggi della Convenzione

(i) Gli Stati contraenti dichiarano che il loro diritto interno e la loro procedura in materia di abuso di diritto (comprese le convenzioni di doppia imposizione) sono applicabili ai fini della lotta contro tali abusi. Per quanto concerne la Spagna, l'abuso di diritto comprende le situazioni contemplate dall'articolo 15 del Codice generale delle imposte (Ley 58/2003

[107] Vedasi anche Capitolo 4.

del 17 dicembre) o da qualsiasi altra simile disposizione contenuta in una legge tributaria in vigore o che entrerà in vigore successivamente.

(ii) Resta inteso che i vantaggi della presente Convenzione non saranno concessi a una persona diversa dal beneficiario effettivo dei redditi provenienti dall'altro Stato contraente o della sostanza ivi situata.

(iii) La presente Convenzione non impedisce agli Stati contraenti di applicare il loro diritto interno alle società estere controllate «Controlled Foreign Company».

CDI Svizzera – Spagna (protocollo - «*Look Through approach*»)

II. Ad articolo 10 paragrafo 2 lettera b)

Con riferimento all'articolo 10 paragrafo 2 lettera b) della presente Convenzione, una società residente di uno Stato contraente non può beneficiare dell'esenzione totale dall'imposta alla fonte sui dividendi provenienti dall'altro Stato contraente se la maggioranza delle azioni di detta società è detenuta principalmente, direttamente o indirettamente da persone che non sono residenti di uno Stato contraente o di uno Stato membro dell'Unione europea, salvo che la società che riceve tali dividendi:

- eserciti direttamente attività industriali o commerciali effettive in relazione con le attività industriali o commerciali della società che paga i dividendi, o

- abbia come scopo principale, grazie a sufficienti risorse materiali e umane, il controllo e la gestione della società che paga i dividendi, o

- fornisca la prova che sia stata costituita per motivi economici validi e non con il solo scopo di beneficiare dei vantaggi dell'articolo 10 paragrafo 2 lettera b).

Per quanto concerne le limitazioni del diritto ai vantaggi della Convenzione menzionati nella presente disposizione del Protocollo, la Spagna concede in ogni caso a una società residente della Svizzera il medesimo trattamento di una società residente di uno Stato membro dell'Unione europea che si trova in una simile situazione.

<u>Clausole anti-abuso che riprendono i disposti del DCF1962</u>

Un'ultima categoria riguarda quei protocolli alle convenzioni che fanno esplicito riferimento al DCF1962. In questa categoria rientra il protocollo alla convenzione sottoscritta dalla Svizzera con la Norvegia.

CDI Svizzera – Norvegia (protocollo)

2. Per quanto concerne gli articoli 10, 11 e 12, resta inteso che i provvedimenti presi dalla Svizzera col decreto del Consiglio federale del 14 dicembre 1962 contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni concluse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni sono parimenti applicabili alla presente Convenzione. Inoltre, nell'ambito dello sgravio delle imposte sui redditi riscosse alla fonte da altri Stati Contraenti, il decreto non accorda questo sgravio ad agenti, mandatari ed altre persone che non sono i beneficiari effettivi dei redditi e prescrive condizioni sull'utilizzazione dei redditi sgravati d'imposta e sulla distribuzione degli utili.

CONCLUSIONE

La problematica di riconoscere l'uso inappropriato di una convenzione ovvero di difendersi dall'accusa di aver abusato del dispositivo convenzionale per soli fini fiscali, è alquanto complessa, avendo – e non potrebbe essere altrimenti – le norme anti abuso, carattere generale.

Il presente lavoro ha voluto rispondere a tre quesiti:

(1) Quali sono le clausole anti-abuso presenti nel Modello di convenzione fiscale dell'OCSE per evitare le doppie imposizioni giuridiche sul reddito e sul patrimonio?

(2) Quali sono gli elementi di novità in ambito anti-abuso presentati dall'*Action Plan* 6 del progetto BEPS?

(3) Quale strumento di diritto interno ha la Svizzera per combattere il fenomeno di uso improprio di una convenzione e quali sono le clausole anti-abuso sottoscritte dalla Svizzera?

Dapprima si è potuto constatare come le versioni del Modello di convenzione fiscale OCSE che si sono succedute nel tempo, nonché il relativo Commentario sono state negli anni riviste, completate ed attualizzate tenendo in considerazione l'evoluzione economica e nuovi modelli di *business*. Le clausole anti-abuso ivi contenute ruotano attorno ai concetti di «residenza», «beneficiario effettivo» e «prezzo di mercato».

Parallelamente la Svizzera si è dotata di uno strumento specifico, il DCF1962, per combattere i fenomeni di utilizzo improprio di una convenzione, che distingue la pretesa «illegittima» da quella «abusiva». La prima ruota attorno ai concetti di «domicilio fiscale», «sede», «diritto di godimento» e «imponibilità illimitata». La pretesa abusiva è data dal non rispetto di alcune condizioni che riguardano i c.d. «versamento eccessivo a terzi», «capitalizzazione degli utili» e «rapporti fiduciari». Particolare attenzione è anche data alle fondazioni di famiglia e alle società di persone.

Inoltre la Svizzera ha inserito nelle convenzioni fiscali con 31 Stati e 2 territori delle specifiche clausole anti-abuso. Dette clausole sono state suddivise dapprima in due macro-aree e poi in ulteriori sotto-gruppi, qui sotto riepilogati:

(i) clausole anti-abuso presenti nelle convenzioni:

- clausole anti-abuso generali e consultazione,
- clausole anti-abuso che utilizzano il c.d. «*Channel approach*»,
- clausole anti-abuso in relazione a dividendi, interessi, canoni e/o altri redditi,
- clausole anti-abuso che riprendono i disposti della Circolare 1962,
- clausole anti-abuso che contengono la norma c.d. «*Limitation on benefit*» (LOB);

(ii) clausole anti-abuso presenti nei protocolli delle convenzioni:

- clausole anti-abuso generali e consultazione,

- clausole anti-abuso in relazione a dividendi, interessi, canoni, plusvalenze e/o altri redditi,
- clausole anti-abuso in relazione a dividendi, interessi, canoni e/o altri redditi che utilizzano il c.d. «*Channel approach*»,
- clausole anti-abuso che utilizzano il c.d. «*Look Through approach*».

Le differenze tra una clausola anti-abuso e l'altra sottoscritte dalla Svizzera sono influenzate dai differenti rapporti e sensibilità con i vari Stati. Laddove le relazioni sono più strette, la clausola anti-abuso è più dettagliata.

Bisogna tuttavia osservare come queste misure non sono sempre di facile applicazione in quanto sono presenti degli elementi di soggettività. Ad esempio non sempre è evidente dimostrate che una determinata costruzione giuridica è stata voluta allo scopo di poter richiedere l'accesso ad un beneficio convenzionale.

Per essere efficaci le misure previste dal Modello di convenzione OCSE, dal relativo Commentario, dal diritto interno di uno Stato, oppure da una specifica clausola devono essere considerate globalmente: una non esclude l'altra.

Tuttavia una profonda crisi economica che ha colpito molti paesi industrializzati negli ultimi anni, un cambiamento epocale dei modelli di *business*, sempre più legati all'evoluzione tecnologica e della *digital economy*, accompagnati dalla necessità per molti Stati di incrementare le proprie risorse finanziarie ha comportato un'ampia discussione sul concetto di «equità fiscale», portando alla denuncia di quelle pratiche fiscali considerate dannose.

In tale contesto i contribuenti che mettono in atto condotte che portano ad un uso improprio di una convenzione, minano la sovranità fiscale di uno Stato, deprivandolo di risorse fiscali che altrimenti questo Stato avrebbe avuto in assenza di queste condotte.

L'OCSE ha fatto dell'abuso convenzionale uno dei propri elementi cardine tanto che all'interno del progetto BEPS l'*Action Plan* 6 è interamente dedicato all'implementazione di alcuni standard minimi per impedire un uso improprio ed abusivo di una convenzione. Detti standard devono eliminare efficacemente le doppie imposizioni giuridiche internazionali, senza tuttavia creare situazioni di doppia non imposizione. Queste norme vanno a rafforzare ed affiancare quelle già in vigore.

Gli elementi novativi possono essere così riassunti:

- inserimento già nel titolo e nel preambolo di una convenzione fiscale di una chiara dichiarazione che detta convenzione deve impedire l'evasone e l'elusione fiscali;
- inserimento di una clausola LOB (*Limitation on benefit*), ispirata ad una clausola analoga inserita sia nel Modello di convenzione fiscale USA, nelle convenzioni concluse dagli USA e in alcune convenzioni concluse dal Giappone e dall'India;
- inserimento di una verifica PPT (*Principal Purpose Test*).

Preme ribadire ancora una volta che ciò che maggiormente impressiona è la velocità con la quale si assiste a questo cambiamento. In pochi anni si è passati dalla fase normativa a quella attuativa,

introducendo anche uno strumento atipico in ambito fiscale: la Convenzione multilaterale. Questa si prefigge l'obiettivo di aggiornare in una sola volta la maggior parte delle convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni in vigore. I primi Stati la sottoscriveranno nel corso del mese di giugno 2017. In quel momento si saprà quali e quanti sono, e si avrà evidenza anche delle eventuali riserve che ogni Stato firmatario avrà notificato. La Convenzione multilaterale si affiancherà alle diverse convenzioni bilaterali concluse dai differenti Stati.

Per il futuro il Modello di convenzione OCSE e il relativo Commentario dovranno essere implementati con le misure previste dal progetto BEPS.

Le clausole anti-abuso previste dall'*Action Plan* 6 si aggiungono alle altre misure previste dal progetto BEPS, nonché ad ulteriori implementazioni che riguardano per esempio gli scambi di informazioni fiscali (tra i quali anche quello che riguardano i c.d. «ruling») su richiesta, automatici o spontanei.

Per il contribuente la scelta di localizzare una società in un paese piuttosto che in un altro deve avere alla base una ragione economica, finanziaria o strategica. La localizzazione di un'attività da parte di un'azienda multinazionale in un dato paese che sia basata esclusivamente sul vantaggio fiscale garantito dal contenuto di una o più convenzioni sottoscritte dal quel paese, non sarà più sufficiente e gli effetti di tali vantaggi potranno essere disconosciuti. L'applicazione del concetto di *substance over form*, ovvero elementi di sostanza che assumono preminenza rispetto ad elementi di esclusiva forma, sarà ancora più rigorosa.

ABBREVIAZIONI

AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni.
BEPS	*Base Erosion and Profit Shifting*.
c.d.	così dette.
CDI	Convenzioni contro le doppie imposizioni.
Circolare 1962	Circolare AFC alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni del 31 dicembre 1962 relativa ai «Provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni conchiuse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni».
Circolare 1999	Circolare AFC alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni del 17 dicembre 1998 (con complemento 2001) relativa alle «Mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions».
Circolare 2010	Circolare AFC alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni del 1° agosto 2010 relativa alle «Mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions».
DCF 1962	Decreto del Consiglio federale concernente I provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni conchiuse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni del 14 dicembre 1962.
DFF	Dipartimento Federale delle Finanze.
G20	Gruppo 20 ovvero un gruppo che riunisce i 19 paesi più industrializzati al mondo, oltre all'Unione Europea.
IFD	Imposta Federale Diretta.
LAID	Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette.
LIFD	Legge federale sull'imposta federale diretta.
LOB	*Limitation on benefit.*
NASDAQ	*National Association of Securities Dealers Automated Quotation.*
NATO	*North Atlantic Treaty Organisation* – Organizzazione del Trattato dell'Atlantico del Nord.
OCEE	Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea.
OCSE	Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico. OCDE – *Organisation de Coopération et de Développement Economiques.* OECD – *Organisation for Economic Co-operation and Development.*

PPT	*Principal purpose test.*
SEC	*Securities and Exchange Commission*.
SEE	Spazio Economico Europeo.
SFI	Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali.
US$	Dollaro USA.

BIBLIOGRAFIA

Parte I: Il ruolo d'indirizzo dell'OCSE

Bonvin Jean & Morrisson Christian, L'organisation de Coopération et de Développement économiques (OCDE), collana « Que sais-je », Presse Universitaires de France, 1998.

Bossuat Gerard, The Marshall Plan : History and Legacy, in: OECD, The Marshall Plan – Lessons Learned for the 21st Century, pp. 13-28, 2008.

Jung Marcel R., Trends and Developments in Swiss Anti-Treaty Shopping Legislation and Treaty Shopping Case Law, European Taxation, IBFD, June 2011.

OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (telle qu'elle se lisait le 15 juillet 2014), Version abrégée, 2014.

OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenue et la fortune (telle qu'elle se lisait le 15 juillet 2014), Version complète, 2016.

OECD, www.oecd.org .

Padoan Pier Carlo, A 21st Century OECD Vision for Europe and the World, in: OECD, The Marshall Plan – Lessons Learned for the 21st Century, pp. 97-104, 2008.

Maisto Guglielmo, Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni, Giuffré editore, 2015.

Pollard Sidney, L'economia internazionale dal 1945 a oggi, collana Biblioteca Essenziale Laterza, Editori Laterza, 1999.

Primi Vittorio, Le imposte di successione e di donazione nei rapporti con l'estero con particolare riferimento alle convenzioni in materia di imposte di successione stipulate dalla Svizzera con altri Stati, SUPSI, 2007.

Wolfe Robert, From Restructuring Europe to Constructing Globalization: The OECD in Historical Perspective, in The OECD and Transnational Governance, ed. Rianne Mahon and Stephen McBride, UBC Press, 2008.

Woodward Richard, Towards Complex Multilateralism? Civil Society and the OECD, in The OECD and Transnational Governance, ed. Rianne Mahon and Stephen McBride, UBC Press, 2008.

Parte II: L'*Action Plan* 6 del progetto BEPS

Chand Vikram, Interaction of Domestic General Anti-Abuse Measures with Tax Treaties, in: in: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Impact for European and international tax policy, ed. Robert Danon, Schultess, 2016.

De Broe Luc, Tax Treaty and the EU Law aspects of the LOB and PTT provision proposed by BEPS Action 6, in: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Impact for European and international tax policy, ed. Robert Danon, Schultess, 2016.

G20, Leaders' Declaration – Los Cabos Summit, G20 Information Centre, University of Toronto, 2012.

G20, Leaders' Declaration – Saint Petersburg Summit, G20 Information Centre, University of Toronto, 2013.

G20, Leaders' Communiqué – Brisbane Summit, G20 Information Centre, University of Toronto, 2014.

G20, Leaders' Communiqué – Antalya Summit, G20 Information Centre, University of Toronto, 2015.

G20, Leaders' Communiqué – Hangzhou Summit, G20 Information Centre, University of Toronto, 2016.

Gurria Angel, Remarks at Adoption Ceremony of the BEPS Treaty, OECD, 24 November 2016.

Kok Reinout, The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6, Intertax, Volume 44, Issue 5, Kluver Law International BV, 2016, pp. 406-412.

OCDE/G20, Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas – Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, 2014.

OCDE/G20, Exposé des actions 2015 – Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, 2015.

OCDE, Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Brochure d'information, 2016.

OECD/G20, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: Final Report, OECD, 2015.

OCDE/G20, Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, OECD, 2016/1.

OCDE/G20, Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, OECD, 2016/2.

Schelling Christoph – Salom Jessica – Burkhalter Natassia, Overview of the Base Erosion and Profit Shifting Project, in: in: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Impact for European and international tax policy, ed. Robert Danon, Schultess, 2016.

Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), Documentazione – Erosione della base imponibile e trasferimento degli utili (BEPS), Confederazione svizzera, 2015.

Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), Documentazione – Rapporti finali del progetto BEPS dell'OCSE, Dipartimento federale delle finanze (DFF), Confederazione svizzera, 2015.

Parte III: Svizzera: Le clausole anti-abuso

Leggi, Decreti e Circolari

Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette (LAID).

Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD).

Decreto del Consiglio federale concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni conchiuse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni del 14 dicembre 1962 (Stato 1° gennaio 2008).

AFC, Provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni conchiuse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni, Circolare del 31 dicembre 1962 alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni.

AFC, Convention franco-suisse en vue d'éviter les doubles impositions du 9 septembre 1966 (convention): qualité de résident de Suisse des personnes imposées à forfait, Circulaire du 29 février 1968 aux administrations cantonales des contributions.

AFC, Mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions, Circulaire du 17 décembre 1999 aux administrations cantonales des contributions.

AFC, Mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions, Circulaire du 1er août 2010 aux administrations cantonales des contributions.

Letteratura diversa

Protti Salmina Sarah, Il decreto del Consiglio federale del 1962 e le norme anti-abuso previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, Rivista ticinese di diritto, I-2008.

Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI), Conditions pour le dégrèvements d'impôts sur la base des CDI, 15.07.2014.

Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI), Abus des conventions: Généralités, 28.04.2015.

Convenzioni e protocolli conclusi dalla Svizzera

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Albania per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 12 novembre 1999 (Stato 1° dicembre 2016).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Algerina Democratica e Popolare intesa a evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 3 giugno 2006 (Stato 9 febbraio 2009).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Argentina per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 20 marzo 2014 (Stato 27 novembre 2015).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Armenia per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 12 giugno 2006 (Stato 7 novembre 2007).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica dell'Azerbaigian intesa a evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 23 febbraio 2006 (Stato 13 luglio 2007).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e l'Australia per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito del 30 luglio 2013 (Stato 14 ottobre 2014).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza del 30 gennaio 1974 (Stato 14 novembre 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Popolare del Bangladesh per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito del 10 dicembre 2007 (Stato 13 dicembre 2009).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno del Belgio per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 28 agosto 1978 (Stato 26 settembre 1980).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e la Repubblica di Bielorussia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 26 aprile 1999 (Stato 20 febbraio 2001).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Bulgaria per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 19 settembre 2012 (Stato 18 ottobre 2013).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Canada per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 5 maggio 1997 (Stato 31 ottobre 2013).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica Ceca per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 4 dicembre 1995 (Stato 11 ottobre 2013).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica del Cile per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 2 aprile 2008 (Stato 5 maggio 2010).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica popolare Cinese per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 25 settembre 2013 (Stato 15 novembre 2014).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Cipro per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 25 luglio 2014 (Stato 15 ottobre 2015).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Colombia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 26 ottobre 2007 (Stato 11 settembre 2011).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Corea[108] per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 12 febbraio 1980 (Stato 25 luglio 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica della Costa d'Avorio intesa ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 23 novembre 1987 (Stato 30 dicembre 1990).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Croazia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 12 marzo 1999 (Stato 20 dicembre 1999).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno di Danimarca intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza del 23 novembre 1973 (Stato 4 dicembre 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica dell'Ecuador per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 28 novembre 1994 (Stato 22 dicembre 1995).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica araba d'Egitto per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 20 maggio 1987 (Stato 14 luglio 1988).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e gli Emirati Arabi Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 6 ottobre 2011 (Stato 21 ottobre 2012).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica di Estonia per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio dell'11 giugno 2002 (Stato 16 ottobre 2015).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica delle Filippine per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 24 giugno 1998 (Stato 19 agosto 2003).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Finlandia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 16 dicembre 1991 (Stato 3 febbraio 2013).

Convenzione tra la Confederazioni Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale del 9 settembre 1966 (Stato 30 marzo 2016).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Georgia per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 15 giugno 2010 (Stato 7 luglio 2011).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza dell'11 agosto 1971 (Stato 28 dicembre 2016).

[108] Si tratta della Corea del Sud. Con la Corea del Nord venne parafata una convenzione nel 2004 che però non è mai entrata in vigore.

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica del Ghana per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito, sul patrimonio e sugli utili di capitale del 23 luglio 2008 (Stato 30 dicembre 2009).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Giamaica per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 6 dicembre 1994 (Stato 27 dicembre 1995).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Giappone intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito del 19 gennaio 1971 (Stato 7 settembre 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno Unito della Gran Bretagna e dell'Irlanda del Nord intesa a evitare i casi di doppia imposizione in materia d'imposte sul reddito del 30 settembre 1954 (Stato 28 giugno 1996).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno Unito della Gran Bretagna e dell'Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito dell'8 dicembre 1977 (Stato 19 dicembre 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Ellenica per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 16 giugno 1983 (Stato 17 gennaio 2013).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Regione amministrativa speciale di Hong Kong della Repubblica popolare di Cina per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 4 ottobre 2011 (Stato 15 ottobre 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica dell'India per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 2 novembre 1994 (Stato 20 aprile 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Indonesia per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito del 29 agosto 1988 (Stato 20 marzo 2009).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica Islamica dell'Iran per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 27 ottobre 2002 (Stato 31 dicembre 2003).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e l'Irlanda, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza dell'8 novembre 1966 (Stato 14 novembre 2013).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e l'Islanda per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 10 luglio 2014 (Stato 6 novembre 2015).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e lo Stato d'Israele per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 2 luglio 2003 (Stato 28 aprile 2015).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 9 marzo 1976 (Stato 13 luglio 2016).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e la Repubblica del Kazakistan per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 21 ottobre 1999 (Stato 26 febbraio 2014).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica del Kirghizistan per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 26 gennaio 2001 (Stato 5 giugno 2002).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e lo Stato del Kuwait per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 16 febbraio 1999 (Stato 31 maggio 2000).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica di Lettonia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 31 gennaio 2002 (Stato 18 dicembre 2002).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 10 luglio 2015 (Stato 22 dicembre 2016).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica di Lituania per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 27 maggio 2002 (Stato 18 dicembre 2002).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Granducato del Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 21 gennaio 1993 (Stato 11 luglio 1993).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Macedonia per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 14 aprile 2000 (Stato 27 dicembre 2000).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Malaysia intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito del 30 dicembre 1974 (Stato 8 gennaio 1976).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e Malta per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 25 febbraio 2011 (Stato 6 luglio 2012).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo del Regno del Marocco per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 31 marzo 1993 (Stato 27 luglio 1995).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo degli Stati Uniti del Messico per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte su reddito del 3 agosto 1993 (Stato 23 dicembre 2010).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica di Moldavia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 13 gennaio 1999 (Stato 22 agosto 2000).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Mongolia per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 20 settembre 1999 (Stato 8 agosto 2003).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Consiglio dei Ministri della Serbia e Montenegro per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 13 aprile 2005 (Stato 1° gennaio 2011).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno di Norvegia per evitare le doppia imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 7 settembre 1987 (Stato 6 dicembre 2016).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Nuova Zelanda per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 6 giugno 1980 (Stato 21 novembre 1981).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Sultanato dell'Oman per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 22 maggio 2015 (Stato 13 ottobre 2016).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito del 26 febbraio 2010 (Stato 9 novembre 2011).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Islamica del Pakistan intesa a evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito del 19 luglio 2005 (Stato 24 novembre 2008).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica del Perù per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 21 settembre 2012 (Stato 10 marzo 2014).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Polonia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 2 settembre 1991 (Stato 28 dicembre 2016).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Portogallo intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza del 26 settembre 1974 (Stato 11 novembre 2014).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e lo Stato del Qatar per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 24 settembre 2009 (Stato 15 dicembre 2010).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Romania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 25 ottobre 1993 (Stato 14 dicembre 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Federazione Russa per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 15 novembre 1995 (Stato 9 novembre 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Singapore per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 24 febbraio 2011 (Stato 22 gennaio 2013).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Slovacca per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 14 febbraio 1997 (Stato 24 ottobre 2012).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica di Slovenia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 12 giugno 1996 (Stato 14 ottobre 2013).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Spagna intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza del 26 aprile 1966 (Stato 24 agosto 2013).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica democratica socialista dello Sri Lanka per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio dell'11 gennaio 1983 (Stato 14 settembre 1984).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica del Sudafrica intesa a evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito dell'8 maggio 2007 (Stato 27 gennaio 2009).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno di Svezia, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza del 7 maggio 1965 (Stato 12 ottobre 2014).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica del Tagikistan per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 23 giugno 2010 (Stato 4 dicembre 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno della Thailandia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 12 febbraio 1996 (Stato 5 novembre 1999).

Convenzione tra la Svizzera e Trinidad e Tobago intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito del 1° febbraio 1973 (Stato 20 marzo 1974).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica tunisina per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 10 febbraio 1994 (Stato 28 aprile 1995).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Turca per evitare la doppia imposizione in materia d'imposte sul reddito del 18 giugno 2010 (Stato 7 giugno 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Turkmenistan per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio dell'8 ottobre 2012 (Stato 11 dicembre 2013).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo dell'Ucraina per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 30 ottobre 2000 (Stato 17 dicembre 2002).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e l'Ungheria per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 12 settembre 2013 (Stato 9 novembre 2014).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Orientale dell'Uruguay per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 18 ottobre 2010 (Stato 21 settembre 2012).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 2 ottobre 1996 (Stato 19 dicembre 1997).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica dell'Uzbekistan per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio del 3 aprile 2002 (Stato 14 ottobre 2015).

Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica del Venezuela per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 20 dicembre 1996 (Stato 5 settembre 2000).

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica socialista del Vietnam per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 6 maggio 1996 (Stato 29 agosto 2000).

LISTA DELLE FIGURE

Figura 1: Localizzazione degli Stati membri dell'OCSE. 14

Figura 2: Esempio di *Treaty shopping*. 19

Figura 3: Esempio di *Rule shopping*. 20

Figura 4: *Treaty shopping* vs *Rule shopping*. 20

Figura 5: Esempio di *direct conduit company*. 21

Figura 6: Esempio di *stepping stone direct company*. 22

Figura 7: LOB test. 40

Figura 8: PPT test. 42

Figura 9: DCF 1962. 52

LISTA DELLE TABELLE

Tabella 1: Metodi per combattere il fenomeno delle società *conduit*. 22

Tabella 2: Metodi per combattere il fenomeno delle società schermo. 24

Tabella 3: Riepilogo delle 15 misure del progetto BEPS. 32

Tabella 4: Confronto tra il Modello di convenzione 2014 e l'*Action Plan* 6 in relazione al Titolo e al Preambolo. 37

Tabella 5: Struttura della Convenzione multilaterale del 24 novembre 2016. 44

Tabella 6: Lista delle convenzioni concluse dalla Svizzera contenenti una clausola anti-abuso (situazione al 1° gennaio 2017). 53

Tabella 7: Confronto tra clausola LOB con Giappone e clausola LOB con gli USA. 60

ALLEGATI

« Acqua, fonde di vita », Vezio, Svizzera, 2002 . Fotografia dell'autore.

Allegato 1: Lista degli Stati membri, in lista d'attesa, osservatori e partners dell'OCSE

Stati membri			
Stato	**Data di adesione**	**Paese**	**Data di adesione**
Australia	07.06.1971	Lettonia	01.07.2016
Austria *	29.09.1961	Lussemburgo *	07.12.1961
Belgio *	13.09.1961	Messico	18.05.1994
Canada *	10.04.1961	Norvegia *	04.07.1961
Cechia	21.12.1995	Nuova Zelanda	29.05.1973
Cile	07.05.2010	Olanda *	13.11.1961
Corea	12.12.1996	Polonia	22.11.1996
Danimarca *	30.05.1961	Portogallo *	04.08.1961
Estonia	09.12.2010	Regno Unito *	02.05.1961
Finlandia	28.01.1969	Slovacchia	14.12.2000
Francia *	07.08.1961	Slovenia	21.07.2010
Germania *	27.09.1961	Spagna *	03.08.1961
Giappone	28.04.1964	Svezia *	28.09.1961
Grecia *	27.09.1961	Svizzera *	28.09.1961
Irlanda *	05.06.1961	Turchia *	02.08.1961
Israele	07.09.2010	Ungheria	07.05.1996
Islanda *	17.08.1961	USA *	12.04.1961
Italia*	29.03.1962		
La Commissione europea è ammessa a partecipare ai lavori dell'OCSE, pur non avendo diritto di voto.			
Stati in lista d'attesa			
Stato	**Data di richiesta**	**Paese**	**Data di richiesta**
Colombia	05.2013	Lettonia	05.2013
Costa Rica	04.2015	Lituania	04.2015
Nel 2007 l'OCSE aveva instaurato delle discussioni con la Federazione Russa. Queste discussioni sono state sospese e rinviate nel marzo 2014.			
Stati partners			
Nel 2007 il Consiglio dell'OCSE ha invitato ad intensificare la cooperazione con			
Brasile		Indonesia	
Cina		Sudafrica	
India			

* paesi fondatori.

Fonte: OCSE. Traduzione e elaborazione personali.

Allegato 2: Lista delle decisioni, raccomandazioni, dichiarazioni e accordi presi dall'OCSE

Settore	Decisioni	Racco-mandaz.	Dichia-razioni	Accordi	Accordi int.	Altri	Totale
Acciaio	0	0	0	0	0	1	**1**
Affari fiscali	0	17	2	3	0	0	**22**
Agricoltura	4	4	1	0	0	0	**9**
Aiuto allo sviluppo	0	4	3	0	0	3	**10**
Ambiente	0	37	4	0	0	0	**41**
Anticorruzione	0	4	1	0	0	1	**6**
Assicurazioni e pensioni private	0	10	0	0	0	0	**10**
Chimica	8	12	1	0	0	0	**21**
Concorrenza	0	12	0	0	0	0	**12**
Commercio	0	3	1	0	0	0	**4**
Costr. navali	0	0	0	2	0	1	**3**
Crediti all' esportazione	0	2	0	1	0	0	**3**
Crescita globale	0	0	1	0	0	0	**1**
Crescita verde	0	0	1	0	0	0	**1**
Educazione	0	2	1	0	0	0	**3**
Energia	1	0	0	0	0	0	**1**
Energia nucleare	1	4	1	3	0	0	**9**
***Governance* d'impresa**	0	2	0	0	0	0	**2**
***Governance* pubblica**	0	10	0	0	0	0	**10**
Investimenti	2	8	1	1	0	0	**12**

Settore	Decisioni	Racco-mandaz.	Dichia-razioni	Accordi	Accordi int.	Altri	Totale
Invest. Intern.	4	8	1	0	0	0	**13**
Mercati finanziari	0	10	0	0	0	0	**10**
Occupazione, lavoro, socialità	0	5	1	0	0	0	**6**
Pesca	0	2	0	0	0	0	**2**
Politica dei consumatori	1	11	2	0	0	0	**14**
Politica della *digital economy*	0	14	5	0	0	0	**19**
Politica di svilup-po regionale	0	1	0	0	0	0	**1**
Politica regolatoria	0	2	0	0	0	0	**2**
Politica scientifi-ca e tecnologica	0	9	4	0	0	0	**13**
PMI	0	0	2	0	0	0	**2**
Probità, integrità e trasparenza	0	0	1	0	0	0	**1**
Rifiuti	5	4	0	0	0	0	**9**
Salute	0	2	0	0	0	0	**2**
Statistiche	0	1	0	0	0	0	**1**
Trasporto marittimo	0	2	0	2	0	0	**4**
Turismo	1	2	0	0	0	0	**3**
Varie	0	0	1	0	0	0	**1**
TOTALE	**27**	**204**	**35**	**12**	**0**	**6**	**284**

Fonte: OCSE. Traduzione e elaborazione personali.

Allegato 3: Lista degli Stati, dei territori e delle organizzazioni internazionali che hanno partecipato ai lavori preparatori della Convenzione multilaterale del 24 novembre 2016

Stati e territori:

Andorra	Estonia	Kenya	Saint Martin
Arabia Saudita	Figi	Lettonia	Senegal
Argentina	Filippine	Lituania	Serbia
Australia	Finlandia	Libano	Singapore
Austria	Francia	Liberia	Slovacchia
Azerbaigian	Gabon	Liechtenstein	Slovenia
Bangladesh	Georgia	Lussemburgo	Spagna
Barbados	Germania	Malaysia	Sri Lanka
Belgio	Giamaica	Malta	Sudafrica
Benin	Giappone	Mauritania	Svezia
Bhutan	Giordania	Messico	Svizzera
Brasile	Grecia	Moldavia	Swaziland
Bulgaria	Guatemala	Mongolia	Tailandia
Burkina Faso	Guernsey	Marocco	Tanzania
Camerun	Haiti	Nuova Zelanda	Tunisia
Canada	Hong Kong (Cina)	Nigeria	Turchia
Cechia	Islanda	Norvegia	Ucraina
Cile	India	Olanda	Ungheria
Cina	Indonesia	Pakistan	Uruguay
Colombia	Irlanda	Polonia	USA
Corea	Isola di Man	Portogallo	Vietnam
Costa d'Avorio	Isole Marshall	Qatar	Zambia
Costa Rica	Isole Mauritius	Regno Unito	Zimbabwe
Croazia	Israele	Repubblica Domenicana	
Cipro	Italia	Romania	
Danimarca	Jersey	Russia	
Egitto	Kazakistan		

Organizzazioni partecipanti in qualità di osservatori:

- Associazione dei dirigenti delle amministrazioni fiscali dei paesi islamici (ATAIC);
- Forum sull'amministrazione fiscale africana (ATAF);
- Commonwealth Associazione delle Amministrazioni Fiscali (CATA);
- Centro interamericano delle amministrazioni fiscali (CIAT);
- Centro di incontri e studi dei dirigenti delle amministrazioni fiscali (CREDAF);
- Fondo monetario internazionale (FMI);
- Organizzazione intra-europea delle amministrazioni fiscali (IOTA).

Fonte: OCSE.

Allegato 4: CDI Svizzera – Germania: Articolo 4; Limitazione al concetto di «residenza» della persona fisica

(3) Se una persona fisica che ha una abitazione permanente nella Repubblica federale di Germania, o vi soggiorna abitualmente almeno per sei mesi dell'anno civile, è considerata residente della Svizzera secondo le disposizioni del paragrafo 2, la Repubblica federale di Germania può imporre questa persona, nonostante le altre disposizioni della presente convenzione, giusta le prescrizioni relative all'obbligazione fiscale illimitata. Tuttavia, la Repubblica federale di Germania applica le disposizioni dell'articolo 24, paragrafo 1, numero 1, ai redditi provenienti dalla Svizzera e agli elementi di sostanza situati in Svizzera menzionati in queste disposizioni; su gli altri redditi provenienti dalla Svizzera o elementi di sostanza situati in Svizzera, la Repubblica federale di Germania, in applicazione analogica delle prescrizioni della legislazione germanica quanto al computo delle imposte straniere, computa l'imposta svizzera riscossa su questi redditi o elementi di sostanza sull'imposta germanica (ad eccezione dell'imposta sulle imprese) che colpisce questi redditi o elementi di sostanza; per quanto riguarda i rimanenti redditi o elementi di sostanza, la Repubblica federale di Germania, in applicazione analogica delle prescrizioni della legislazione germanica quanto al computo delle imposte straniere, computa l'imposta svizzera riscossa su questi redditi o elementi di sostanza conformemente alla presente convenzione sulla parte dell'imposta germanica (ad eccezione dell'imposta sulle imprese) che, in base a questa disposizione, viene riscossa su questi redditi o elementi di sostanza in più dell'imposta germanica che li colpirebbe giusta le disposizioni degli articoli da 6 a 22".

(4) *Trattandosi di una persona fisica residente della Svizzera, ma che non ha la cittadinanza svizzera e che nella Repubblica federale di Germania è stata assoggettata illimitatamente almeno per cinque anni, complessivamente, la Repubblica federale di Germania può tassarla nell'anno in cui ha preso fine per l'ultima volta l'obbligazione fiscale illimitata, e nei cinque anni successivi, per i redditi provenienti dalla Repubblica federale di Germania e per gli elementi di sostanza situati nella Repubblica federale di Germania, nonostante le altre disposizioni della presente convenzione. Non viene pregiudicata l'imposizione in Svizzera, conformemente alla presente convenzione, di questi redditi o elementi di sostanza. Tuttavia, la Repubblica federale di Germania, in applicazione analogica della legislazione germanica quanto al computo delle imposte straniere, computa l'imposta svizzera riscossa su questi redditi o elementi di sostanza in conformità della presente convenzione sulla parte dell'imposta germanica (ad eccezione dell'imposta sulle imprese) che, in base a questa disposizione, viene riscossa su questi proventi o elementi di sostanza in più dell'imposta germanica che li colpirebbe giusta le disposizioni degli articoli da 6 a 22. Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano quando la persona fisica è divenuta residente della Svizzera per svolgervi un'attività veramente dipendente per conto di un datore di lavoro al quale, oltre il rapporto di servizio, non è legata da un interesse economico essenziale, né direttamente né indirettamente, mediante partecipazione o in altro modo*".

Allegato 5: Globale «modificata» – I testi concordati tra Svizzera e Austria, Belgio, Canada, Germania, Italia, Norvegia, USA

CDI Svizzera – Austria: art. 4 cpv. 4

Non è considerata 'residente di uno Stato contraente" la persona fisica non assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente di cui essa sarebbe residente giusto la disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili giusta la legislazione fiscale di detto Stato e provenienti dall'altro Stato contraente.

CDI Svizzera – Belgio: art. 4 cpv. 4

Non è considerata 'residente di uno Stato contraente', ai sensi del presente articolo: 1. (…); 2. una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili, secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente.

CDI Svizzera – Canada: art. 4 cpv. 5

Una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente prelevate nello Stato contraente di cui sarebbe residente secondo le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente non è considerata residente del primo Stato ai sensi della presente Convenzione.

CDI Svizzera – Germania: art. 4 cpv. 6

Non è considerata 'residente di uno Stato contraente' una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente.

CDI Svizzera – Italia: art. 4 cpv. 5 lett. b

Non è considerata residente di uno Stato contraente, ai sensi del presente articolo: a. (…); b. una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente.

CDI Svizzera – Norvegia: art. 4 cpv. 4

Quando, conformemente alle disposizioni dei paragrafi 1 e 2, una persona fisica sarebbe residente di uno Stato contraente ma non vi è assoggettata alle imposte generalmente riscosse su tutti i redditi provenienti dall'altro Stato contraente, generalmente imponibili giusta la legislazione fiscale di questo Stato, ai sensi della presente convenzione essa non è considerata residente del primo Stato menzionato.

CDI Svizzera – USA: art. 4 cpv. 5

Una persona fisica che sarebbe residente di Svizzera secondo le disposizioni dei paragrafi 1 e 3 ma che non assoggetta alle imposte sul reddito generalmente prelevate in Svizzera tutti i suoi redditi provenienti dagli Stati Uniti, non è considerata residente di Svizzera ai sensi della presente convenzione.

Allegato 6: La clausola anti-abuso presente nella convenzione conclusa dalla Svizzera con il Belgio

Articolo 22

Prevenzione dell'impiego abusivo della convenzione

[1] *Una società residente di uno Stato contraente nella quale persone non residenti di detto Stato hanno un interesse preponderante, diretto o indiretto, sotto forma di partecipazione o in altro modo, può beneficiare di uno sgravio dalle imposte dell'altro Stato contraente riscosse su i dividendi, gli interessi e i diritti di licenza provenienti da questo altro Stato, conformemente alle disposizioni degli articoli 10, 11 e 12, soltanto se:*

1. i conti creditori fruttanti interesse aperti a nome di persone che non sono residenti del primo Stato non ammontano a più di sei volte il totale composto dal capitale azionario (o dal capitale sociale) e dalle riserve palesi; questa disposizione non è applicabile alle banche dei due Stati contraenti:

2. i debiti contratti verso le medesime persone non fruttano interessi che eccedono il saggio normale; è considerato saggio normale:

a) per il Belgio, il saggio degli interessi ammissibili a titolo di spese professionali in virtù della legislazione belga;

b) per la Svizzera, il saggio del reddito medio delle obbligazioni emesse dalla Confederazione Svizzera aumentato di due punti;

3. il 50 per cento al massimo dei redditi in questione provenienti dall'altro Stato contraente sono impiegati per adempiere impegni (interessi debitori, diritti di licenza, spese di sviluppo, di propaganda, di introduzione, di viaggio, ammortamenti su qualsiasi bene, inclusi i beni immateriali, procedimenti, ecc.) verso persone non residenti del primo Stato;

4. le spese in relazione con i redditi in questione provenienti dall'altro Stato contraente sono coperte esclusivamente con tali redditi;

5. la società distribuisce almeno il 25 per cento dei redditi in questione provenienti dall'altro Stato contraente.

Sono riservate misure più estese prese in passato o in futuro da uno Stato contraente ai fini di impedire pretese abusive a sgravi dalle imposte percepite alla fonte dall'altro Stato contraente.

[2] *Una società residente della Svizzera nella quale persone non residenti della Svizzera hanno un interesse preponderante, diretto o indiretto, sotto forma di partecipazione o in altro modo, anche se soddisfa i requisiti del paragrafo 1, può pretendere lo sgravio dalle imposte riscosse dal Belgio sugli interessi, o sui diritti di licenza provenienti dal Belgio e pagati alla stessa, soltanto se nel Cantone in cui ha sede tale società detti interessi o diritti di licenza soggiacciono all'imposta cantonale sul reddito a condizioni identiche o analoghe a quelle previste dalle disposizioni concernenti l'imposta federale per la difesa nazionale.*

Una fondazione familiare residente della Svizzera non può pretendere lo sgravio dalle imposte riscosse in Belgio su i dividendi, gli interessi e i diritti di licenza provenienti dal Belgio e pagati alla stessa, se il fondatore o la maggioranza dei beneficiari non sono persone residenti della Svizzera e più di un terzo dei redditi in questione vanno o devono andare a persone non residenti della Svizzera.

[3] La sorveglianza, le inchieste e le attestazioni che comporta l'applicazione dei paragrafi 1 e 2 spettano alle autorità competenti dello Stato contraente di cui il beneficiario dei redditi in questione è un residente.

Se le autorità competenti dell'altro Stato contraente da cui tali redditi provengono hanno indicazioni atte a mettere in dubbio le dichiarazioni fornite dal beneficiario di questi redditi nella domanda di sgravio e attestate dalle autorità competenti del primo Stato, esse trasmettono dette indicazioni alle autorità competenti del primo Stato; quest'ultime procedono ad una nuova inchiesta e informano le autorità competenti dell'altro Stato del risultato. Qualora persistano pareri divergenti fra le autorità competenti dei due Stati, trovano applicazione le disposizioni dell'articolo 26.

Allegato 7: La clausola anti-abuso presente nella convenzione conclusa dalla Svizzera con l'Italia

Articolo 23

1. Una persona giuridica residente di uno Stato contraente, nella quale persone non residenti di detto Stato hanno un interesse preponderante, sia direttamente sia indirettamente, in forma di partecipazione o in altro modo, può fruire di uno sgravio delle imposte dell'altro Stato contraente riscosse sui dividendi, gli interessi e i canoni provenienti da detto altro Stato, in conformità delle disposizioni degli articoli 10, 11 e 12, soltanto se:

a. i conti creditori fruttanti interessi, intestati a persone non residenti del primo Stato, non ammontano a più del sestuplo del totale ottenuto addizionando il capitale azionario (o il capitale sociale) e le riserve risultanti dal bilancio;

b. i debiti contratti verso le medesime persone fruttano un interesse ad un tasso non eccedente quello normale; si considera tasso normale:

(1) per l'Italia, il tasso legale d'interesse aumentato di tre punti;

(2) per la Svizzera, il tasso della rendita media delle obbligazioni emesse dalla Confederazione Svizzera, aumentato di due punti;

c. il 50 per cento, al massimo, dei redditi di cui si tratta, provenienti dall'altro Stato contraente, è impiegato a soddisfare diritti (interessi debitori, canoni, spese di sviluppo, di propaganda, di primo impianto, di viaggio, ammortamenti di beni di ogni genere, compresi quelli immateriali, processi, ecc.) di persone non residenti del primo Stato;

d. le spese in relazione con i redditi di cui si tratta, provenienti dall'altro Stato contraente, sono coperte esclusivamente con i detti redditi;

e. la società distribuisce il 25 per cento, almeno, dei redditi di cui si tratta, provenienti dall'altro Stato contraente.

Restano riservati i provvedimenti più ampi che sono stati o saranno presi da uno Stato contraente per impedire che venga preteso abusivamente lo sgravio di un'imposta riscossa alla fonte dell'altro Stato contraente.

2. Una persona giuridica residente della Svizzera, nella quale persone non residenti della Svizzera hanno un interesse preponderante, sia direttamente sia indirettamente, in forma di partecipazione o in altro modo, può pretendere, anche se soddisfa alle condizioni di cui al paragrafo 1, uno sgravio delle imposte riscosse dall'Italia sugli interessi o canoni che le sono pagati in provenienza dall'Italia, solo se, nel Cantone dove la persona giuridica ha la sede, gli interessi o i canoni sono assoggettati all'imposta cantonale sul reddito a condizioni identiche o analoghe a quelle previste dalle disposizioni concernenti l'imposta federale per la difesa nazionale[1].

Una fondazione di famiglia residente della Svizzera non può pretendere lo sgravio delle imposte riscosse dall'Italia sui dividendi, gli interessi e i canoni che le sono pagati in provenienza dall'Italia, se il fondatore o la maggioranza dei beneficiari sono persone non

residenti della Svizzera e dai detti redditi traggono e devono trarre profitto, per più di un terzo, persone non residenti della Svizzera.

3. La vigilanza, le indagini e le attestazioni che implica l'applicazione dei paragrafi 1 e 2 spettano alle autorità competenti dello Stato contraente di cui è residente il beneficiario dei redditi di cui si tratta.

Se le autorità competenti dell'altro Stato contraente da dove provengono i detti redditi hanno indizi validi per dubitare delle dichiarazioni date dal loro beneficiario nell'istanza di sgravio d'imposta, e attestate dalle autorità competenti del primo Stato, esse informeranno dei loro dubbi le autorità competenti del primo Stato; queste autorità procederanno ad una nuova indagine e ne comunicheranno il risultato alle autorità competenti dell'altro Stato. Persistendo le divergenze d'opinioni tra le autorità competenti dei due Stati, si applicheranno in tal caso le disposizioni dell'articolo 26. Lo sgravio d'imposta sarà differito sino a quando non venga raggiunto un accordo.

Allegato 8: La clausola LOB presente nella convenzione conclusa dalla Svizzera con il Giappone

Art. 22A

1. Salvo disposizioni contrarie al presente articolo, un residente di uno Stato contraente che ritrae redditi dall'altro Stato contraente di cui al paragrafo 3 dell'articolo 10, alle lettere c, d o e del paragrafo 3 dell'articolo 11, all'articolo 12, al paragrafo 6 dell'articolo 13 o all'articolo 22, può beneficiare per un anno fiscale dei vantaggi accordati dalle disposizioni di queste lettere, paragrafi o articoli solo se questo residente è un avente diritto ai sensi del paragrafo 2 e se soddisfa tutte le altre condizioni previste da queste lettere, paragrafi o articoli per beneficiare di tali vantaggi.

2. Un residente di uno Stato contraente è un avente diritto per un anno fiscale solo se è:

a. una persona fisica;

b. un ente governativo autorizzato;

c. una società la cui principale categoria di azioni è quotata o registrata in una borsa riconosciuta ai sensi dei numeri (i) o (ii) della lettera c del paragrafo 8 e negoziata con regolarità in una o diverse borse riconosciute;

d. una banca, una società di assicurazioni o un commerciante di titoli che a tale titolo è stato costituito ed è sottoposto a vigilanza secondo la legislazione dello Stato contraente di cui è residente;

e. una persona, ai sensi della lettera b o c del paragrafo 1 dell'articolo 4, purché - nel caso di una persona secondo questa lettera b - oltre il 50 per cento dei beneficiari, membri o partecipanti siano persone fisiche residenti in uno Stato contraente alla fine dell'anno fiscale precedente; o

f. un'altra persona diversa una persona fisica purché gli aventi diritto secondo le lettere a, b, c, d o e del presente paragrafo siano persone residenti di uno degli Stati contraenti che detengono direttamente o indirettamente azioni o altre partecipazioni rappresentanti almeno il 50 per cento del capitale o dei diritti di voto di questa persona.

3. Una società residente di uno Stato contraente può, anche se non è un avente diritto, beneficiare dei vantaggi previsti dalla Convenzione di cui al paragrafo 3 dell'articolo 10, alle lettere c, d o e del paragrafo 3 dell'articolo 11, all'articolo 12, al paragrafo 6 dell'articolo 13 o all'articolo 22, in relazione ai redditi di cui a queste lettere, paragrafi o articoli provenienti dall'altro Stato contraente, se tale residente soddisfa tutte le altre condizioni previste in questi articoli, paragrafi o lettere per beneficiare di tali vantaggi e se le azioni che ammontano ad almeno il 75 per cento del capitale o dei diritti di voto sono detenute direttamente o indirettamente al massimo da sette persone che sono beneficiari equivalenti.

4. Ai fini dell'applicazione della lettera f del paragrafo 2 o del paragrafo 3 si presuppone che un residente di uno Stato contraente:

a. in relazione all'imposizione alla fonte, soddisfa le condizioni descritte in questa lettera o paragrafo per l'anno fiscale in cui il pagamento è effettuato, se queste condizioni sono soddisfatte durante un periodo di 12 mesi precedente la data del pagamento del reddito o, nel caso dei dividendi, la data nella quale è stato stabilito il diritto ai dividendi;

b. in tutti gli altri casi, soddisfa le condizioni descritte in questa lettera o paragrafo per l'anno fiscale in cui il pagamento è effettuato, se queste condizioni sono soddisfatte per almeno la metà dei giorni dell'anno fiscale in considerazione.

5. a. Una società residente di uno Stato contraente può, anche se non è un avente diritto, beneficiare dei vantaggi della Convenzione previsti al paragrafo 3 dell'articolo 10, alle lettere c, d o e del paragrafo 3 dell'articolo 11, all'articolo 12, al paragrafo 6 dell'articolo 13 o all'articolo 22 in relazione ai redditi di cui a queste lettere, paragrafi o articoli provenienti dall'altro Stato contraente, se:

(i) questo residente esercita la funzione di una società che è la sede amministrativa principale di un gruppo d'imprese multinazionale,

(ii) i redditi provenienti dall'altro Stato contraente sono realizzati con l'esercizio di un'attività commerciale secondo il numero (ii) della lettera b o sono a essa accessori, e

(iii) questo residente soddisfa le altre condizioni previste in questi articoli, paragrafi o lettere per beneficiare di tali vantaggi della Convenzione.

b. Ai sensi della lettera a un residente di uno Stato contraente è considerato società che è la sede amministrativa principale di un gruppo d'imprese multinazionale soltanto se:

(i) questo residente esercita una parte sostanziale del controllo e della gestione di un gruppo di società o il finanziamento del gruppo,

(ii) il gruppo di società è costituito da società che sono residenti di almeno cinque Stati e ivi esercitano effettivamente un'attività commerciale e se almeno il 5 per cento dei redditi lordi del gruppo è realizzato in ognuno dei cinque Stati,

(iii) meno del 50 per cento dei redditi lordi del gruppo è realizzato in ognuno di questi Stati, escluso lo Stato contraente di cui è residente la società che è la sede amministrativa principale del gruppo d'imprese;

(iv) il 50 per cento al massimo del reddito lordo proviene dall'altro Stato contraente,

(v) questo residente possiede la competenza di assolvere autonomamente le funzioni menzionate al numero (i),

(vi) questo residente è sottoposto, nello Stato contraente di cui è residente, alle stesse disposizioni concernenti le imposte sul reddito come i residenti di cui al paragrafo 6.

c. Ai sensi della lettera b si ritiene che un residente di uno Stato contraente soddisfa le condizioni richieste ai numeri (ii), (iii) o (iv) della presente lettera relative all'origine dei redditi lordi per l'anno fiscale in cui il reddito è conseguito, se questo residente soddisfa ognuna di queste condizioni per la media dei redditi conseguiti nei tre anni precedenti.

6. a. Una società residente di uno Stato contraente può, anche se non è un avente diritto, beneficiare dei vantaggi della Convenzione previsti al paragrafo 3 dell'articolo 10, alle lettere c, d o e del paragrafo 3 dell'articolo 11, all'articolo 12, al paragrafo 6 dell'articolo 13 o all'articolo 22 in relazione ai redditi di cui a queste lettere, paragrafi o articoli provenienti dall'altro Stato contraente, se:

(i) questo residente esercita un'attività commerciale (diversa da un'attività che consiste nell'effettuare, nel gestire investimenti di capitali per proprio conto, a meno che non si tratti di attività bancarie o assicurative oppure di operazioni su titoli esercitate da una banca o da una società d'assicurazioni o da un commerciante di titoli),

(ii) i redditi provenienti dall'altro Stato contraente sono realizzati con l'esercizio di questa attività o sono ad essa accessori, e

(iii) questo residente soddisfa le altre condizioni previste in questi articoli, paragrafi o lettere per beneficiare di tali vantaggi della Convenzione.

b. Qualora un residente di uno Stato contraente ritragga redditi da un'attività esercitata nell'altro Stato contraente o riceve redditi dall'altro Stato contraente da una persona associata al residente da una relazione ai sensi delle lettere a o b del paragrafo 1 dell'articolo 9, le condizioni di cui alla lettera a sono considerate come soddisfatte per tali redditi se l'attività dell'impresa esercitata nel primo Stato contraente è rilevante in rapporto all'attività esercitata nell'altro Stato contraente. I fatti e l'insieme delle circostanze stabiliscono se l'attività commerciale debba considerarsi rilevante.

c. Allo scopo di determinare se un residente esercita un'attività commerciale a sensi della lettera a del presente paragrafo, l'attività esercitata da una società di persone nella quale questo residente è associato e l'attività esercitata da persone associate a questa persona sono considerate come esercitate da questo residente. Un residente è associato a un'altra persona se detiene, direttamente o indirettamente, azioni o altri diritti di partecipazione dell'altra persona per almeno il 50 per cento del capitale o dei diritti di voto dell'altra persona, o se una terza persona detiene, direttamente o indirettamente, azioni o altri diritti di partecipazione di entrambe le persone per almeno il 50 per cento del capitale o dei diritti di voto di entrambe le persone. In tutti i casi un residente è associato a un'altra persona se, tenendo conto dei fatti e di tutte le circostanze del caso particolare, una controlla l'altra o se sono entrambe controllate dalla stessa o dalle stesse persone.

7. Un residente di uno Stato contraente che secondo i paragrafi 3, 5 o 6 non è un avente diritto e secondo il paragrafo 3 dell'articolo 10, le lettere c, d o e del paragrafo 3 dell'articolo 11, l'articolo 12, il paragrafo 6 dell'articolo 13 o l'articolo 22 non beneficia dei vantaggi prevista nella Convenzione per i redditi contemplati in questi articoli, paragrafi o lettere, può fruire di tali vantaggi se l'autorità competente dell'altro Stato contraente, conformemente alla legislazione o la prassi amministrativa di questo altro Stato contraente, decide che la costituzione, l'acquisto o il mantenimento di questo residente e l'esercizio dell'attività di questo residente non hanno tra gli scopi principali l'ottenimento dei vantaggi della Convenzione.

Protocollo

1. Per tutta la Convenzione:

Non è accordato alcuno sgravio in virtù della Convenzione se lo scopo principale di una persona che crea o cede un diritto oppure una proprietà, e per cui è stato pagato un reddito, è di ottenere in tal modo i vantaggi della Convenzione.

Allegato 9: La clausola LOB presente nella convenzione conclusa dalla Svizzera con gli USA

Art. 22 Limitazione dei vantaggi della Convenzione

1. Fatte salve le disposizioni seguenti del presente articolo, un residente di uno Stato contraente che trae redditi dall'altro Stato contraente può beneficiare dei vantaggi previsti dalla presente Convenzione soltanto se:

a) è una persona fisica;

b) è uno Stato contraente o una sua suddivisione politica o un suo ente locale oppure un'autorità o un'organizzazione di questo Stato, di una sua suddivisione politica o di un suo ente locale;

c) esercita effettivamente un'attività commerciale o industriale nel primo Stato contraente (diversa da un'attività che consista nell'effettuare, nel gestire o semplicemente nel detenere investimenti di capitali per proprio conto, a meno che non si tratti di attività bancarie o assicurative oppure di operazioni su titoli esercitate da una banca o da una società d'assicurazioni o da un commerciante di titoli registrato) e i redditi provenienti dall'altro Stato contraente sono realizzati con l'esercizio di questa attività o sono ad essa accessori;

d) è una società che è la sede amministrativa principale di un gruppo d'imprese multinazionale;

e) è una società

(i) la cui principale categoria di azioni viene negoziata in misura rilevante e con regolarità a una borsa riconosciuta; oppure

(ii) che viene controllata da una società o da diverse società che soddisfano le premesse di cui alla lettera (i) sopra citata;

f) è una società, un trust o una successione, a meno che una o più persone che non possono beneficiare dei vantaggi offerti dalla presente Convenzione secondo le lettere a), b), d), e) o g), non siano, nell'insieme, interessate in maniera preponderante attraverso partecipazioni o in altro modo, alla società, al trust o alla successione;

g) è una fondazione di famiglia residente di Svizzera, a meno che il fondatore o la maggioranza dei beneficiari siano persone che non possano beneficiare dei vantaggi offerti dalla presente Convenzione secondo la lettera a) oppure che almeno il 50 per cento dei redditi della fondazione di famiglia tornino a profitto di persone che non possono beneficiare dei vantaggi offerti dalla presente Convenzione secondo la lettera a).

2. Nonostante le disposizioni del precedente paragrafo, un'organizzazione di cui alla lettera c) del paragrafo 1 dell'articolo 4 (Residenza) può beneficiare dei vantaggi offerti dalla presente Convenzione se più della metà dei suoi beneficiari, membri o partecipanti sono persone che possono beneficiare, conformemente al presente articolo, dei vantaggi offerti dalla presente Convenzione.

3. a) Una società residente di uno Stato contraente può beneficiare dei vantaggi offerti dagli articoli 10 (Dividendi), 11 (Interessi) e 12 (Canoni) se:

(i) più del 30 per cento del totale dei diritti di voto e del valore dell'insieme delle quote è detenuto da residenti di questo Stato contraente che possono beneficiare dei vantaggi offerti dalle lettere a), b), d), e), f) o g) del paragrafo 1;

(ii) più del 70 per cento dell'insieme delle quote è detenuto da persone di cui alla lettera (i) e da residenti di uno Stato membro dell'Unione europea, dello Spazio economico europeo o dell'Accordo nordamericano di libero scambio (NAFTA) che soddisfano le premesse della lettera b); e

(iii) l'ammontare delle spese deducibili dal reddito lordo pagato o da pagare dalla società a persone che non possono beneficiare dei vantaggi offerti dalle lettere a), b), d), e), f) o g) del paragrafo 1, è inferiore al 50 per cento dei redditi lordi realizzati dalla società nel periodo fiscale precedente (o, quando si tratti del primo periodo fiscale, in questo periodo).

b) Ai sensi della lettera (ii) del paragrafo 3. a), le quote detenute da un residente di uno Stato membro dell'Unione europea, dello Spazio economico europeo o dell'Accordo nordamericano di libero scambio saranno prese in considerazione soltanto se questa persona

(i) è residente di uno Stato con il quale l'altro Stato contraente ha stipulato una convenzione completa in materia di imposte sul reddito e ha diritto a beneficiare di tutti i vantaggi accordati dall'altro Stato contraente in base a detta convenzione;

(ii) potesse beneficiare dei vantaggi offerti dal paragrafo 1 se fosse residente del primo Stato contraente e se nel paragrafo 1 si rimandasse allo Stato di residenza di questa persona piuttosto che al primo Stato contraente; e

(iii) in base alla convenzione fra il suo Stato di residenza e l'altro Stato contraente e con riferimento ai redditi per i quali sono richiesti i vantaggi conformemente alla presente Convenzione, potesse beneficiare nell'altro Stato contraente di un'aliquota d'imposta non più bassa di quella applicabile secondo la presente Convenzione.

4. Nonostante le disposizioni dei paragrafi 1-3, quando un'impresa di uno Stato contraente trae redditi dall'altro Stato contraente e questi redditi sono attribuibili a una stabile organizzazione che questa impresa ha in uno Stato terzo, i vantaggi fiscali, che altrimenti verrebbero concessi in base ad altre disposizioni della presente Convenzione su elementi del reddito, non possono essere richiesti se l'imposta totale, che è effettivamente pagata su questi redditi nel primo Stato menzionato e nello Stato terzo, è inferiore al 60 per cento dell'imposta che avrebbe dovuto essere pagata nel primo Stato menzionato se l'impresa avesse realizzato i redditi in detto Stato e questi redditi non fossero stati attribuibili a una stabile organizzazione situata nello Stato terzo. Dividendi, interessi e canoni ai quali si applicano le disposizioni del presente paragrafo sono assoggettati a imposta a un'aliquota che non supera il 15 per cento del loro ammontare lordo. Gli altri elementi del reddito ai quali si applicano le disposizioni del presente paragrafo sono assoggettati a imposta conformemente alle disposizioni del diritto interno dell'altro Stato contraente, nonostante

ogni altra disposizione della presente Convenzione. Le disposizioni del presente paragrafo non sono applicabili:

a) ai canoni corrisposti come compenso per l'uso o la concessione in uso di beni immateriali creati o sviluppati dalla stabile organizzazione stessa; o

b) agli altri redditi provenienti dall'altro Stato contraente e che si ricollegano, o sono accessori, all'esercizio effettivo di un'attività commerciale o industriale svolta dalla stabile organizzazione nello Stato terzo (diversa da un'attività che consista nell'effettuare, nel gestire o semplicemente nel detenere investimenti di capitali per proprio conto, a meno che non si tratti di attività bancarie o assicurative oppure di operazioni su titoli esercitate da una banca o da una società d'assicurazioni o da un commerciante di titoli registrato).

5. Le autorità competenti degli Stati contraenti regolano di comune accordo l'applicazione delle disposizioni del presente articolo. Le autorità competenti si scambiano, conformemente alle disposizioni dell'articolo 26 (Scambio di informazioni), le informazioni necessarie all'applicazione delle disposizioni del presente articolo.

6. Una persona che non ha diritto ai vantaggi della presente Convenzione, secondo le disposizioni precedenti del presente paragrafo, può fruire di tali vantaggi se l'autorità competente dello Stato contraente dal quale provengono i redditi lo consente, dopo essersi consultata con l'autorità competente dell'altro Stato contraente.

7. a) Ai sensi del paragrafo 1, l'espressione «borsa riconosciuta» designa:

(i) ogni borsa svizzera presso cui avviene un commercio di azioni registrate;

(ii) il sistema NASDAQ appartenente alla National Association of Securities Dealers, Inc. e ogni borsa registrata presso la Securities and Exchange Commission come borsa nazionale di valori mobiliari di cui al Securities Exchange Act del 1934;

(iii) le borse di Amsterdam, Francoforte, Londra, Madrid, Milano, Parigi, Tokyo e Vienna; e

(iv) ogni altra borsa che trova consenzienti le autorità competenti degli Stati contraenti.

b) Ai sensi della lettera d) del paragrafo 1 una persona è considerata come una società che è la sede amministrativa principale riconosciuta di un gruppo di imprese multinazionale se:

(i) esercita, nello Stato di cui è residente, una parte sostanziale del controllo e della gestione di un gruppo di società (che può fare parte di un gruppo più grande di società), la quale parte può comprendere il finanziamento dei gruppi ma non può limitarsi principalmente a tale attività;

(ii) il gruppo di società è costituito da società che sono residenti di almeno cinque Stati e ivi esercitano effettivamente un'attività industriale o commerciale e se almeno il 10 per cento dei redditi lordi del gruppo è realizzato in ognuno dei cinque Stati (o cinque gruppi di Stati);

(iii) meno del 50 per cento dei redditi lordi del gruppo è realizzato in ognuno di questi Stati, escluso lo Stato di cui è residente la società che è la sede amministrativa principale del gruppo d'imprese.

(iv) non più del 25 per cento dei redditi lordi provengono dall'altro Stato contraente;

(v) possiede ed esercita la competenza di assolvere autonomamente le funzioni menzionate nella lettera (i);

(vi) è assoggettata alle disposizioni fiscali generalmente applicabili nello Stato di cui è residente; e

(vii) i redditi provenienti dall'altro Stato contraente sono realizzati con l'esercizio effettivo di un'attività commerciale o industriale di cui alla lettera (ii) o sono a essa accessori.

Se le condizioni relative ai redditi richieste per il riconoscimento di una società quale sede amministrativa principale di un gruppo d'imprese secondo le lettere (ii), (iii) e (iv) non sono osservate, esse saranno considerate come osservate se le citate percentuali sono rispettate nella media dei redditi lordi tratti nei quattro anni precedenti.

Allegato 10: Le clausole anti-abuso nei protocolli alle convenzioni concluse dalla Svizzera con l'Albania e l'Islanda

CDI Svizzera – Albania (protocollo)

4. Ad. Art. 10, 11, 12 e 21

a) Le disposizioni degli articoli 10, 11, 12 e 21 non si applicano ai redditi derivanti da un'operazione, una parte di operazione o di una sequenza di operazioni oppure che sono prelevate da un ente, se sono state concluse o se sono state allestite con lo scopo principale di beneficiare dei vantaggi di cui agli articoli 10, 11, 12 e 21 e se, a prescindere dall'operazione, dalla parte di operazione o dalla sequenza di operazioni oppure dall'ente, questi redditi sono attribuiti a una persona non residente in alcuno dei due Stati contraenti.

b) Le disposizioni dell'articolo 10 paragrafo 2 lettera a non si applicano ai dividendi derivanti da un'operazione, una parte di operazione o di una sequenza di operazioni oppure che sono prelevate da un ente, se sono state concluse o se sono state allestite con lo scopo principale di beneficiare dei vantaggi di cui all'articolo 10 paragrafo 2 lettera a e se, a prescindere dall'operazione, dalla parte di operazione o dalla sequenza di operazioni oppure dall'ente, questi dividendi sono attribuiti a una persona che per quanto concerne questi dividendi non soddisfa le condizioni dell'articolo 10 paragrafo 2 lettera a.

CDI Svizzera – Islanda

Protocollo

4. Ad art. 10, 11, 12 e 21

a) Gli articoli 10, 11, 12 e 21 non si applicano ai redditi risultanti da un'operazione, da una parte di operazione o da una sequenza di operazioni oppure incassati da un ente, se lo scopo principale della conclusione di queste o dell'istituzione dell'ente consiste nel beneficiare dei vantaggi degli articoli 10, 11, 12 e 21 e se, facendo astrazione dell'operazione, della parte di operazione o della sequenza di operazioni oppure dell'ente, tali redditi sarebbero imputati a una persona non residente in alcuno dei due Stati contraenti.

b) Il paragrafo 3 dell'articolo 10 non si applica ai dividendi risultanti da un'operazione, da una parte di operazione o da una sequenza di operazioni oppure incassati da un ente, se lo scopo principale della conclusione di queste o dell'istituzione dell'ente consiste nel beneficiare dei vantaggi del paragrafo 3 dell'articolo 10 e se, facendo astrazione dell'operazione, della parte di operazione o della sequenza di operazioni oppure dell'ente, tali dividendi sarebbero imputati a una persona che non soddisfa le condizioni del paragrafo 3 dell'articolo 10 in merito a tali dividendi.

c) Se, facendo astrazione dell'operazione, della parte di operazione o della sequenza di operazioni oppure dell'ente, i redditi sarebbero imputati a una persona che, in base a una convenzione per evitare le doppie imposizioni tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in base a un altro accordo, trarrebbe in relazione a tali redditi vantaggi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione, allora lo scopo principale dell'operazione, della parte di operazione o della sequenza di operazioni oppure dell'ente non consiste nel beneficiare dei vantaggi degli articoli 10, 11, 12 e 21.

Allegato 11: Le clausole anti-abuso nei protocolli alle convenzioni concluse dalla Svizzera con il Cile, l'Estonia, l'India, il Messico, il Perù e la Slovenia

CDI Svizzera – Cile (protocollo)

5. Ad articoli 10, 11 e 12

Le disposizioni degli articoli 10, 11 e 12 non si applicano ai dividendi, interessi o canoni pagati conformemente a, o facenti parte di un sistema di fruizione abusiva di benefici. L'espressione «sistema di fruizione abusiva di benefici» designa un'operazione o una sequenza di operazioni impostata in modo che un residente di uno Stato contraente, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, percepisca redditi dall'altro Stato contraente e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di uno Stato contraente, la quale, se ottenesse direttamente tali redditi dall'altro Stato contraente, non avrebbe diritto, in base a una convenzione di doppia imposizione tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione e in modo che lo scopo principale del sistema scelto consiste nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione. Le competenti autorità possono convenire, nel quadro della procedura amichevole, casi o circostanze in cui l'organizzazione di un sistema di fruizione abusiva di benefici ha per obiettivo principale l'ottenimento di vantaggi secondo la presente disposizione.

CDI Svizzera – Estonia (protocollo)

6. Ad articoli 10, 11 e 12

Le disposizioni degli articoli 10, 11 e 12 non si applicano ai dividendi, interessi o canoni pagati conformemente a un sistema di fruizione abusiva di benefici oppure facenti parte di un simile sistema. L'espressione «sistema di fruizione abusiva di benefici» designa un'operazione o una sequenza di operazioni strutturata in modo che un residente di uno Stato contraente, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, ritragga redditi provenienti dall'altro Stato contraente e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di uno Stato contraente, la quale, se ottenesse tali redditi direttamente in provenienza dall'altro Stato contraente, non avrebbe diritto, in base a una convenzione per evitare le doppie imposizioni tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione, e in modo che lo scopo principale del sistema scelto consista nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione.

Le autorità competenti si informano reciprocamente se questa disposizione è applicata a un sistema di fruizione abusiva di benefici.

CDI Svizzera – India (protocollo)

5. Ad articoli 10, 11, 12 e 22

Le disposizioni degli articoli 10, 11, 12 e 22 non si applicano a dividendi, interessi, canoni, compensi per prestazioni di servizi tecniche o altri redditi pagati in base a un sistema di fruizione abusiva dei benefici o nel quadro di un siffatto sistema. L'espressione «sistema di fruizione abusiva dei benefici» designa un'operazione o una sequenza di operazioni strutturata in modo che un residente di uno Stato contraente, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, percepisca redditi provenienti dall'altro Stato contraente e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di uno Stato contraente, la quale, se ottenesse tali redditi direttamente in provenienza dall'altro Stato contraente, non avrebbe diritto, in base a una convenzione di doppia imposizione tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione, e in modo che lo scopo principale del sistema scelto consista nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione.

(…)

CDI Svizzera – Messico (protocollo)

6. Ad articoli 10, 11 e 12

1. Le disposizioni degli articoli 10, 11 e 12 non si applicano ai dividendi, interessi o canoni pagati conformemente a, o facenti parte di un sistema di fruizione abusiva di benefici. L'espressione «sistema di fruizione abusiva dei benefici» designa un'operazione o una sequenza di operazioni strutturata in modo che un residente di uno Stato contraente, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, percepisca redditi provenienti dall'altro Stato contraente e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di uno Stato contraente, la quale, se ottenesse tali redditi direttamente in provenienza dall'altro Stato contraente, non avrebbe diritto, in base a una convenzione di doppia imposizione tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione; inoltre, lo scopo principale di un tale sistema scelto consiste nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione. Le autorità competenti possono convenire casi o circostanze, nel quadro della procedura amichevole, in cui l'organizzazione di un sistema di fruizione abusiva di benefici abbia per obiettivo principale l'ottenimento dei vantaggi secondo la presente disposizione.

(…)

CDI Svizzera – Perù

Protocollo

10. Ad art. 10, 11 e 12

a) (…)

b) Le disposizioni degli articoli 10, 11 e 12 non si applicano ai dividendi, interessi o canoni conformemente a un sistema di fruizione abusiva di benefici oppure facenti parte di un simile sistema. L'espressione «sistema di fruizione abusiva di benefici» designa un'operazione o una sequenza di operazioni strutturata in modo che un residente di uno Stato contraente, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, percepisca redditi provenienti dall'altro Stato contraente e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di uno Stato contraente, la quale, se ottenesse tali redditi direttamente in provenienza dall'altro Stato contraente, non avrebbe diritto, in base a una convenzione per evitare le doppie imposizioni tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione, e in modo che lo scopo principale del sistema scelto consista nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione.

CDI Svizzera – Slovenia (protocollo)

4. Ad art. 10, 11 e 12

Gli articoli 10, 11 e 12 non si applicano ai dividendi, interessi o canoni pagati conformemente a un sistema di fruizione abusiva di benefici oppure facenti parte di un simile sistema. L'espressione «sistema di fruizione abusiva dei benefici» designa un'operazione o una sequenza di operazioni strutturata in modo che un residente di uno Stato contraente, avente diritto ai vantaggi della presente Convenzione, percepisca redditi provenienti dall'altro Stato contraente e li trasmetta integralmente o quasi integralmente (in qualsiasi momento o forma), direttamente o indirettamente a una persona non residente di uno Stato contraente, la quale, se ottenesse tali redditi direttamente in provenienza dall'altro Stato contraente, non avrebbe diritto, in base a una convenzione di doppia imposizione tra il suo Stato di residenza e lo Stato da cui provengono i redditi oppure in altro modo, a vantaggi in relazione a tali redditi equivalenti o più favorevoli rispetto ai vantaggi di cui gode un residente di uno Stato contraente della presente Convenzione; inoltre, lo scopo principale di un tale sistema scelto consiste nel beneficiare dei vantaggi della presente Convenzione.

Allegato 12: Tabella sinottica delle convenzioni contro le doppie imposizioni fiscali concluse dalla Svizzera e contenenti delle peculiarità che sono state evidenziate nel presente lavoro

Stato	Residenza PF	Sede PG	Imposizione	Clausola abusiva
CDI standard	*Domicilio fiscale*	*sede direzione effettiva*	*Illimitatamente imponibile o dispendio (globale «ordinaria») (art. 14LIFD/6LAID)*	
Albania				Disapplicazione art. 10/11/12/21 se l'obiettivo della struttura è quello di beneficiare della convenzione. *(art. 4 protocollo)*
Australia				Abuso se l'obiettivo è quello di ottenere i benefici convenzionali. *(art. 1 protocollo)*
Austria			Globale «modificata». *(art. 4 cpv. 4)*	
Belgio			Globale «modificata». *(art. 4 cpv. 4)*	La clausola abusiva riprende i disposti della Circolare 1962 (incluso il c.d. finanziamento insolito). *(art. 22)*
Bulgaria				*Channel approach* (fruizione abusiva) per art. 10 / 11 / 12. *(art. 6 protocollo)*
Canada		In caso di doppio domicilio, la società è residente dove ha la nazionalità. *(art. 4 cpv. 3)*	Globale «modificata». *(art. 4 cpv. 5)*	
Cechia				Consultazione in caso di disapplicazione. *(art. 8 protocollo)*
Cile				*Channel approach* (fruizione abusiva) per art. 10 / 11 / 12. *(art. 5 protocollo)*
Cina				Abuso se l'obiettivo è quello di ottenere I benefici convenzionali per art. 10/11/12/21. *(art. 10 / 11 / 12 / 21)*
Cipro				- Disapplicazione in caso di abuso. - Consultazione (facoltativa) in caso di disapplicazione. *(art. 1 protocollo)*
Colombia				*Channel approach.* *(art. 21)*
Emirati Arabi Uniti				Consultazione per misure anti-abuso. *(art. 1 protocollo)*

Stato	Residenza PF	Sede PG	Imposizione	Clausola abusiva
Estonia				*Channel approach* (fruizione abusiva) per art. 10 / 11 / 12. *(art. 6 protocollo)*
Francia			Dispendio minimo: - 5 x valore locativo o 1.5 x costi abitativi - imposizione dei redditi francesi *(Circolare AFC 1968)*	*Channel approach.* *(art. 14)*
Germania	- Potestà impositiva anche tedesca se PF residente in Svizzera ha abitazione permanente o soggiorna > 6 mesi all'anno in Germania. *(art. 4 cpv. 3)* - Potestà impositiva anche tedesca se per l'anno in cui PF (non CH) trasferisce la residenza in CH e per i 5 anni successivi (solo su redditi e sostanza germanici). *(art. 4 cpv. 4)*		Globale « modificata ». *(art. 4 cpv. 6)*	
Giappone		In caso di doppio domicilio, la società è residente dove ha la sede principale. *(art. 4 cpv. 3)*		Clausola LOB. *(art. 22A)*
Hong Kong				*Channel approach* per art. 10 / 11 / 12 / 21. *(art. 10 / 11 / 12 / 21)*
India				*Channel approach* (fruizione abusiva) per art. 10 / 11 / 12 / 22. *(art. 5 protocollo)*
Inghilterra				*Channel approach* (fruizione abusiva) su art. 10 / 11 / 12 / 21. *(art. 10 / 11 / 12 / 21)*
Islanda				Disapplicazione art. 10/11/12/21 se l'obiettivo della struttura è quello di beneficiare della convenzione. *(art. 4 protocollo)*
Italia			Globale «modificata». *(art. 4 cpv.5 let. b)*	La clausola abusiva riprende i disposti della Circolare 1962 (incluso il c.d. finanziamento insolito). *(art. 23)*
Liechtenstein				Disapplicazione art. 10/11/12/21 se l'obiettivo della

Stato	Residenza PF	Sede PG	Imposizione	Clausola abusiva
				struttura è quello di beneficiare della convenzione. *(art. 4 protocollo)*
Malta				Abuso in caso di struttura puramente artificiale *(art. 23)*
Marocco				Consultazione per: - modalità di applicazione delle limitazioni previste da art. 10/11/12; - (facoltativa) per misure anti-abuso (art. 26)
Messico				*Channel approach* (fruizione abusiva) per art. 10 / 11 / 12. *(art. 6 protocollo)*
Norvegia			Globale «modificata». *(art. 4 cpv. 4)*	
Olanda				Disapplicazione art. 10 se l'obiettivo della struttura è quello di beneficiare della convenzione. *(art. VIII protocollo)*
Oman				- Consultazione (facoltativa) per misure anti-abuso. - Disapplicazione art. 10/11/12 se l'obiettivo della struttura è quello di beneficiare della convenzione. *(art. 1 protocollo)*
Perù				*Channel approach* (fruizione abusiva) per art. 10 / 11 / 12. *(art. 10 protocollo)*
Portogallo				- Applicazione delle norme di diritto interno. - Disapplicazione se il percipiente non è il beneficiario effettivo. - Disapplicazione se l'obiettivo è quello di beneficiare della convenzione. *(art. 27)*
Qatar				- Consultazione (facoltativa) per misure anti-abuso. - Disapplicazione art. 10/11 se l'obiettivo della struttura è quello

Stato	Residenza PF	Sede PG	Imposizione	Clausola abusiva
				di beneficiare della convenzione. *(art. 1 protocollo)*
Russia				*Channel approach* (fruizione abusiva) su art. 10 / 11 / 12. *(art. 25b)*
Slovenia				*Channel approach* (fruizione abusiva) per art. 10 / 11 / 12. *(art. 4 protocollo)*
Spagna				- Applicazione norme interne (incl. CFC). - Beneficiario effettivo. - *Look Through approach*. *(art. I + II protocollo)*
Taïwan				- *Channel approach* (fruizione abusiva) su art. 10 / 11 / 12. - Abuso se l'obiettivo è quello di ottenere i benefici convenzionali. *(art. 26)*
Ungheria				Disapplicazione art. 10/11/12/13 se l'obiettivo della struttura è quello di beneficiare della convenzione. *(art. 3 protocollo)*
USA			Globale «modificata». *(art. 4 cpv. 5)*	Clausola LOB. *(art. 22)*

Fonte: elaborazione personale.

DICHIARAZIONE

Io, sottoscritto Roberto Cavadini, dichiaro di aver svolto personalmente il presente lavoro di tesi e di avere utilizzato solamente le fonti d'informazione citate.

Pura, 27 febbraio 2017.

Roberto Cavadini