

DIRITTO TRIBUTARIO D'IMPRESA INTERNO E INTERNAZIONALE – parte 1

Estratto dal manuale di diritto tributario parte speciale – Falsitta - Cedam edizione 2019

Da fare: parti centrali da 133 a 562 → reddito d'impresa e operazioni straordinarie

Diritto internazionale tributario → Giappichelli, 2018, volume 1 principi ed istituti

Consigliato codice tributario ad uso studentesco

18/02/2020

DIRITTO INTERNAZIONALE

Per quanto riguarda la tassazione internazionale si ha un fenomeno di concorso di norme, cioè sulla tassazione del reddito di imprese convergono norme italiane (del TUIR) e norme del diritto internazionale. In particolare, si hanno norme dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio.

Quando si ha concorso di norme si deve individuare quando si applicano le norme interne e quando si applicano quelle internazionali.

L'ordinamento di riferimento del diritto internazionale è distinto e separato rispetto agli ordinamenti interni, e ognuno ha proprie fonti di produzione delle norme.

Distinto ancora, è l'ordinamento giuridico dell'unione europea, anch'esso con le sue fonti di produzione.

Ordinamento internazionale – pagina 3

L'espressione diritto internazionale si dice anche pubblico per distinguerlo dal diritto internazionale privato, che non è diritto dell'ordinamento internazionale, ma sono norme del diritto privato interno dei vari Stati.

Il diritto internazionale privato ha la particolarità di disciplinare fattispecie che hanno elementi di estraneità, cioè si è in presenza di situazioni in cui c'è un elemento di internazionalità, come per esempio la capacità di agire di uno straniero.

Il **diritto internazionale** è il diritto cosiddetto "degli Stati" ed è un diritto i cui soggetti giuridici sono gli Stati non i privati, proprio perché è un diritto che regola i **rapporti interstatali**.

Da questo punto di vista, le persone fisiche non possono essere titolari di diritti o destinatari di obblighi del diritto internazionale, perché non sono soggetti dell'ordinamento internazionale.

Non è neppure sufficiente essere semplicemente Stato, perché se si pensa agli USA e alla Svizzera si parla di federazioni di Stati.

L'accezione di Stato è in senso stretto, che risponde a **tre requisiti**: avere un territorio, una popolazione stanziata sul territorio e l'esercizio del potere di autorità sul territorio e sulla popolazione.

In base alle teorie, si ha Stato solo in presenza di determinati requisiti, e dove c'è l'elemento dell'autorità si ha l'espressione di indipendenza, tale per cui solo lo Stato federale è soggetto del diritto internazionale.

Sono soggetti del diritto internazionale gli Stati federali e non quelli che fanno parte della federazione.

Quando per esempio si parla di trattati stipulati tra Stati federali non si può fare un trattato tra l'Italia e l'Alaska oppure un cantone svizzero.

Nell'ordinamento internazionale lo Stato è solo lo Stato federale, quindi in tema di impresa saranno eliminate le doppie imposizioni statali statunitensi (le imposte del singolo stato americano si considerano imposte locali).

Oltre agli stati si è arrivati a riconoscere una certa soggettività giuridica (che non è piena come quella dello stato) alle organizzazioni internazionali, come per esempio l'ONU.

Si tende a riconoscere anche all'individuo una rilevanza, in quanto oggetto delle norme internazionali.

Fonti di produzione dell'ordinamento internazionale

A livello internazionale **non esiste un organo** (come negli ordinamenti nazionali) che è **dotato di potestà legislativa**.

Mancando un organo del genere, molte norme del diritto internazionale sono norme non scritte, infatti una fonte di produzione del diritto internazionale è la **consuetudine**.

Un'altra fonte di produzione è rappresentata dai **trattati/convenzioni/accordi** e creano norme del diritto internazionale che hanno la caratteristica di essere disposizioni scritte, ma sono norme particolari, cioè non sono norme generali come quelle della consuetudine.

I trattati internazionali sono **bilaterali**, cioè conclusi tra due Stati, per cui sono privi della caratteristica di generalità.

Un **trattato** per definizione crea **norme particolari** applicabili soltanto alle parti.

Quando invece si parla di **consuetudine** come fonte di produzione del diritto internazionale si ha la **caratteristica della generalità**, cioè si applica a tutti gli stati.

Sono necessari due elementi perché vi sia consuetudine internazionale:

- **Elemento oggettivo: Usus** → condotta che è ripetuta nel tempo da parte degli stati
- **Elemento soggettivo e psicologico: Opinio juris** → idea che ogni stato che ha circa quel comportamento, cioè si ritiene imperativo (si ritiene la condotta da seguire)

La consuetudine esiste se sussistono entrambe le caratteristiche.

Per quanto riguarda i trattati si parla di un qualcosa che è un accordo tra due o più stati (bilaterale o multilaterale).

Non esiste un ordine gerarchico tra consuetudine e trattato, per cui non si può dire che la norma consuetudinaria per definizione prevale sulla norma internazionale.

C'è una terza fonte di produzione del diritto internazionale, che è ritenuta tale solo da una minoranza, e sono i **principi generali dell'ordinamento internazionale**.

Benché la maggioranza degli autori non riconosca l'esistenza di questa terza categoria, se si prende lo statuto della Corte Internazionale di Giustizia (organo giudiziario che risolve le controversie internazionali tra gli stati con sede all'Aia nei Paesi Bassi), precisamente l'articolo 38 stabilisce in base a quali criteri la Corte di Giustizia è chiamata a giudicare.

Lo Statuto detta le regole a cui la Corte si deve rifare nell'interpretare il diritto internazionale e cita in primo luogo gli accordi/convenzioni, poi cita la consuetudine e come terzo livello parla dei principi generali dell'ordinamento internazionale.

Chi riconosce l'esistenza della terza fonte, colloca due norme sulla produzione giuridica, che sono:

- Norma *consuetudo est servanda* → la norma consuetudinaria deve essere rispettata
- *Pacta sunt servanda* → i trattati devono essere rispettati

Sono norme importantissime e consuetudinarie, per cui il rispetto obbligatorio dei trattati deriva da tale norma consuetudinaria.

La distinzione tra le due fonti è importante per capire il recepimento delle norme da parte dell'ordinamento italiano.

È riconosciuta da tutti la categoria delle **norme imperative** (*ius cogens*), che sono una serie di norme imperative che possono essere consuetudinarie o derivanti da un trattato → una norma imperativa in quanto tale va rispettata.

L'Autorità Giudiziaria, cioè la Corte Internazionale di Giustizia, che è deputata a risolvere le controversie tra Stati, non è da confondere con la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che ha competenza per interpretare il diritto dell'unione europea (diritto comunitario).

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea non deve interpretare il diritto nazionale e nemmeno quello internazionale. Infine, ancora distinta, si ha la Corte Europea dei diritti dell'uomo, che non fa parte dell'Unione Europea, ed ha sede a Strasburgo.

È importante conoscere l'esistenza di queste tre corti e non si devono confondere perché ognuna ha delle proprie competenze.

Procedimento di stipulazione dei trattati

Non esistendo una costituzione a livello internazionale, qualche norma deriva dai diritti interni, per cui in certi casi si deve risalire alle costituzioni nazionali.

Si ha anche la Convenzione di Vienna del 1965 che ha come oggetto la disciplina dei trattati.

In generale vi sono **due procedimenti** di stipulazione dei trattati: **procedimento ordinario** e **procedimento semplificato**.

In Italia, quando il trattato ha per oggetto di disciplina particolari argomenti, è prevista solo la forma ordinaria.

La **forma ordinaria** prevede che ci debba essere la cosiddetta ratifica del trattato da parte del Presidente della Repubblica e che la ratifica sia precedentemente approvata dal Parlamento con legge. Le negoziazioni sono condotte dall'organo esecutivo.

La **forma semplificata** prevede che l'intero procedimento sia svolto dall'esecutivo, senza l'intervento del Capo dello Stato e del Parlamento.

In ogni caso la procedura prevede una **fase di negoziazione** (che può durare anche anni), la **fase della firma** che ha effetti diversi a seconda che la procedura sia semplificata o meno, e in ogni caso in questa fase si ha **l'autenticazione del testo** (firmato dai pleni potenziali – ministri).

Con la procedura ordinaria, la fase della sottoscrizione ha solo l'effetto di autenticazione del testo, segue la fase della ratifica e lo scambio (deposito) degli strumenti di ratifica.

La **ratifica** è la statuizione da parte di uno Stato di ritenersi vincolato da un certo trattato, ma con questa ratifica non si è ancora perfezionato l'accordo del diritto internazionale.

Il **perfezionamento dell'accordo** si ha soltanto con lo **scambio degli strumenti di ratifica** e l'accordo produce effetti.

Ci sono ulteriori due fasi che riguardano la gestione dei trattati internazionali, perché i trattati sono sottoposti a una registrazione presso la segreteria dell'ONU e poi si ha la pubblicazione del trattato.

(Sul sito delle finanze si possono vedere i trattati che l'Italia ha in essere)

Interpretazione dei trattati – pagina 21

Nell'interpretare i trattati si devono osservare certe norme che non sono norme interne, perché le norme per interpretare un trattato sono stabilite dall'ordinamento internazionale e si trovano nella **Convenzione di Vienna** che è stata stipulata tra numerosissimi stati.

All'interno della Convenzione sono contenute le norme per l'interpretazione, in particolare agli articoli 30 e 31.

Essendo una convenzione sono norme particolari, per cui valgono solo per gli Stati che hanno ratificato la convenzione di Vienna e ci sono importanti eccezioni.

Le norme sull'interpretazione dei trattati pur essendo norme particolari rispondono a norme consuetudinarie preesistenti, quindi le regole codificate nella Convenzione di Vienna preesistevano alla convenzione, quindi si considerano norme generali e tutti gli stati a livello mondiale le devono seguire.

L'articolo 30 è dedicato alle norme primarie (applicazioni di trattati successivi vertenti sulla stessa materia) e l'articolo 31 è dedicato ai mezzi complementari (regola generale per l'interpretazione).

La norma primaria dell'interpretazione è stabilita nell'articolo 31 e dice che *“i trattati devono essere interpretati in buona fede, secondo il significato comune dei termini nel contesto del trattato, alla luce dell'oggetto e dello scopo del trattato”*

Mezzi primari di interpretazione

Il **criterio di buona fede** è citato anche nel caso dell'applicazione del trattato all'articolo 26 – pacta sunt servanda → *“Ogni trattato in vigore vincola le parti e queste devono eseguirlo in buona fede.”*

Il criterio che si deve ulteriormente utilizzato è quello **dell'interpretazione letterale**.

Inoltre, si deve anche considerare il **contesto del trattato**, che è dato dal trattato stesso, dal preambolo, e costituiscono il contesto una serie di allegati al trattato stesso, che possono essere accordi conclusi contestualmente al trattato oppure strumenti relativi al trattato di provenienza unilaterale (dichiarazione per cui uno stato interpreta una certa disposizione).

Si deve tenere conto di tutto il contesto, per cui è **necessaria anche un'interpretazione di tipo sistematico**.

Si deve seguire un contesto teleologico perché si deve tenere conto dello scopo e dell'oggetto del trattato.

È importante anche considerare che si deve tenere conto di eventuali altri accordi tra gli stati.

I **mezzi complementari di interpretazione** non sono elencati nella convenzione di Vienna, e si ricorre a tali mezzi per confermare il significato già dedotto con i mezzi primari, oppure per stabilire il significato perché l'uso dei mezzi primari non ha consentito il raggiungimento del significato.

Si deve tenere presente che un tempo si diceva che i trattati andavano interpretati con un diritto soggettivistico ricercando la volontà delle parti, mentre adesso prevale la concezione oggettivistica per cui l'interpretazione a monte di tutto deve essere oggettiva.

Nell'interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni si ha una norma importante che è la cosiddetta **clausola di rinvio al diritto interno** (renvoi clause), che è una clausola che stabilisce che nelle ipotesi in cui il trattato non dia il significato di alcuni termini (esempio definizione di utili) questo vada ricercato nel diritto interno tranne nel caso in cui il contesto non richieda diversamente.

Nel nostro caso il significato di utili si andrebbe a ricercare nel Testo Unico.

Negli anni la clausola di rinvio ha subito delle modifiche perché tale clausola è ambigua.

Il trattato è applicato da entrambi gli stati, però non è chiaro quale dei due stati debba guardare al proprio diritto interno, oppure tutti e due.

Nel caso in cui tutti e due gli Stati dovessero guardare al proprio diritto interno può verificarsi un problema di differente qualificazione giuridica, cioè potrebbero esserci delle differenze di definizione e quindi a fronte dello stesso termine un riferimento diverso.

19/02/2020

I trattati internazionali contro le doppie imposizioni sono redatti secondo un modello, e quello più diffuso è quello OCSE ma esistono anche altri modelli come quello delle Nazioni Unite che però non è adottato dall'Italia. È un modello preferito dagli stati in via di sviluppo come per esempio l'India.

I modelli sono accompagnati da un commentario che è un documento redatto dall'OCSE (comitato fiscale dell'OCSE) o dall'ONU che chiarisce le singole clausole contenute nei modelli.

Le previsioni del **modello OCSE** non hanno alcun valore normativo, quindi non equivalgono a norme internazionali a differenza dei trattati internazionali. Il modello è formulato in francese ed in inglese.

Si è discusso molto circa il valore del commentario.

La Corte di Cassazione (terzo e ultimo grado di giudizio) ha dimostrato di non conoscere a fondo il diritto internazionale quindi avere un commentario, cioè un documento che interpreti le clausole del modello OCSE è importantissimo per interpretare i trattati che seguono tale modello.

Il commentario quindi pur non avendo valore normativo ha un suo valore. Il commentario ha tante versioni quante sono le versioni del modello, e ogni versione nel corso degli anni ha portato modifiche anche importanti sia nel modello sia nei commentari (in tutto si hanno una decina di versioni di cui l'ultima è del 2017).

I trattati italiani non sempre si ispirano all'ultima edizione del modello, e il singolo trattato può anche essere un mix di previsioni del modello più attuale e dei modelli precedenti. Per esempio, pochissimi trattati italiani (1 o 2) sono allineati alle nuove importanti modifiche del modello OCSE recepite nella versione del 2017 all'articolo 7 circa gli utili di impresa. Per interpretare un trattato degli anni '80 ci si deve ovviamente riferire al commentario del modello in vigore in quegli anni, il commentario non dà una interpretazione autentica del legislatore.

Nel diritto internazionale, nei trattati esiste l'istituto della **RISERVA** che è una sorta di dichiarazione che viene avanzata da uno Stato in sede di stipula di un trattato ed è difficile che ciò avvenga nei trattati bilaterali, mentre è più diffusa nei trattati multilaterali.

La riserva è quindi una dichiarazione che uno Stato a riguardo di una certa disposizione contenuta nel trattato con la quale lo Stato dichiara di non voler accogliere gli effetti della disposizione in tutto o in parte.

In un trattato multilaterale è come se uno Stato a riguardo di una clausola dichiara di non voler accettare una certa previsione del trattato, quindi gli effetti derivanti da quella disposizione non si producono in quello Stato.

Questo istituto serve per dare elasticità ai trattati multilaterali avanzando delle riserve su alcune previsioni del trattato. Nei trattati bilaterali, invece, le clausole non gradite ad uno dei due stati contraenti non vengono inserite perché in fase di negoziazione vengono già eliminate.

Nel modello OCSE si trovano delle "reservation" ma tecnicamente non sono delle riserve perché non si è in presenza di un trattato e nel commentario si trovano delle "observation" che sono delle osservazioni/rilievi posti dagli Stati, ma anch'essi non sono riserve.

Adattamento dell'ordinamento giuridico italiano (interno) all'ordinamento internazionale – pagina 35

Si parla di adattamento perché si tratta di sistemi chiusi e crea una norma nell'ordinamento internazionale con la stipula di un trattato questa non diviene automaticamente una norma interna, ma occorre l'adattamento dell'ordinamento italiano a quello internazionale.

Questo vale anche per l'altra fonte di produzione della consuetudine.

Nel diritto europeo invece non si parla di adattamento bensì di attuazione.

Le regole che disciplinano l'adattamento sono proprie di ogni singolo Stato, quindi si deve risalire ai diritti interni e tipicamente alle costituzioni.

In Italia si ha la Costituzione che dispone in merito.

L'art 10 della Costituzione si rivolge soltanto al diritto internazionale generale e quindi non riguarda i trattati, e l'articolo 10 consente l'adattamento delle norme del diritto internazionale generale, opera quindi come un trasformatore permanente automatico.

"L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute."

Questa norma prevede che l'ordinamento italiano si adegui automaticamente all'ordinamento internazionale, senza la necessità di un intervento del Parlamento.

Ogni qualvolta si crea nell'ordinamento internazionale una norma consuetudinaria non si ha bisogno che ogni volta il nostro Parlamento intervenga, bensì tramite l'articolo 10 si crea automaticamente nell'ordinamento giuridico italiano una norma corrispondente, ed è una norma di derivazione internazionale.

La norma che diventa interna anche se è interna va interpretata secondo i criteri del diritto internazionale.

L'articolo 10 riguarda le norme consuetudinarie e per chi li ritiene esistenti riguarda anche i principi generali dell'ordinamento internazionale.

L'art 10 è una sorta di **di garanzia costituzionale dell'osservanza del diritto internazionale** generale perché impone l'osservanza del diritto internazionale stesso.

Queste norme del diritto internazionale generale che sono state adattate nell'ordinamento italiano, per alcuni si collocano nel diritto interno ad un **rango sub-costituzionale** (quindi sotto la Costituzione ma sopra le leggi ordinarie) ma c'è anche chi le parifica alla Costituzione.

Per quanto concerne invece l'adattamento dei trattati nel diritto interno, finché un trattato non è adattato con norme corrispondenti non è oggetto di diritto interno, quindi per i soggetti dell'ordinamento interno è come se il trattato non ci fosse.

Il trattato sicuramente fa sorgere obblighi e diritti fra gli Stati contraenti e si dice che lo Stato italiano è internazionalmente obbligato nei confronti dell'altro Stato, ma questi diritti e obblighi non incidono sui soggetti del diritto interno. Quindi per esempio i contribuenti che in base a un certo trattato avrebbero diritto a un trattamento di favore (per esempio contro la doppia imposizione), finché il trattato non è oggetto di adattamento è come se non ci fosse.

Fino al 2001, per i trattati, nella nostra Costituzione non c'era un articolo corrispondente all'articolo 10, quindi l'articolo 10 valeva solo per il diritto internazionale generale ma per il diritto internazionale particolare non c'era una disposizione di legge, per cui mancava una garanzia dell'osservanza dei trattati all'interno della nostra Costituzione.

Nel 2001 sono stati modificati alcuni articoli della Costituzione (117 e 119) ed è stata introdotta nell'articolo 117 una garanzia di osservanza dei trattati, e questo articolo al primo comma prevede che sia lo stato che le regioni hanno potestà legislativa (anche in materia tributaria), e questa potestà legislativa deve però essere esercitata nel rispetto della Costituzione, dell'ordinamento europeo e nel rispetto degli obblighi internazionalmente assunti (quindi nel rispetto del diritto internazionale). In questo modo si è introdotta una garanzia di osservanza dei trattati.

Prima del 2001, proprio perché mancava questa regola codificata, poteva accadere che le disposizioni di un certo trattato venissero considerate pari alla legge ordinaria e quindi non si capiva quale norma dovesse prevalere sull'altra. Per sostenere la tesi della prevalenza della norma internazionale su quella interna, si era costretti a dire che questa norma internazionale godeva di questa prevalenza in forza di un criterio di specialità sui generis.

I criteri per scegliere quale norma applicare sono:

- ▶ Criterio temporale: si applica la norma più recente, che è anche detto criterio cronologico
- ▶ Criterio di specialità: tra due norme che disciplinano la stessa situazione di fatto, se non soccorre il criterio cronologico, si applica la norma che ha un ambito di applicazione più restrittivo (la norma generale prevale su quella speciale)

L'obiettivo finale doveva essere quello della prevalenza della norma internazionale su quella interna, ma il criterio cronologico non soccorreva, ma se neanche il criterio di specialità poteva garantire l'applicazione della norma internazionale, perché entrambe le norme (quella internazionale e quella interna) erano speciali, la dottrina e la giurisprudenza avevano elaborato il **criterio di specialità sui generis**.

Questo criterio di specialità sui generis era quello che veniva utilizzato quando non potendo applicare gli altri criteri, si intendeva applicare la norma internazionale → la norma internazionale ha una specialità sui generis e quindi prevale sulla norma interna.

Poiché non c'era copertura costituzionale questo non poteva essere sostenuto in assoluto, c'era un limite.

La norma internazionale ha una specialità sui generis e quindi prevale sulla norma interna, **salva dimostrazione contraria volontà del legislatore italiano**, cioè salvo dimostrare che il legislatore italiano emanando una nuova disposizione in contrasto con il trattato, quindi avesse voluto dettare una norma diversa rispetto a quella del trattato. La Corte Costituzionale, con due famose sentenze del 2007, ha chiarito il funzionamento e il significato dell'introduzione dell'articolo 117.

Adesso, grazie a questa copertura dell'articolo 117, le norme internazionali che sono state oggetto di adattamento nel diritto interno prevalgono sul diritto interno in forza di un criterio di "specialità" o di un criterio di presunzione di conformità.

La norma di un trattato che è stato oggetto di esecuzione rispetto a una norma del Testo Unico prevale e ha un rango superiore a quello della legge ordinaria ma pur sempre sub-costituzionale.

Se si trovasse una norma del TUIR che fosse in contrasto con le disposizioni internazionali di un trattato, si dovrebbe cercare di interpretare la norma interna in modo conforme, cioè si deve cercare un'interpretazione che si adegui il più possibile al trattato.

Nel caso in cui l'interpretazione adeguatrice non fosse possibile e il contrasto rimane si deve sollevare una questione di costituzionalità davanti alla Corte Costituzionale.

Nel diritto europeo, invece, in caso di contrasto tra una norma interna e una norma del diritto europeo (tributaria o no), il giudice nazionale può disapplicare la norma interna che è in contrasto con il diritto dell'Unione Europea.

Il **procedimento di adattamento** può avvenire seguendo due diversi procedimenti, ma per i trattati fiscali si segue la seconda modalità che prevede il cosiddetto ordine di esecuzione, ma anche in generale è il metodo più applicato.

Due tipologie di procedimento:

- 1) **Procedimento ordinario:** per l'adattamento di un trattato internazionale nell'ordinamento interno si procede con un atto legislativo che segue in tutto e per tutto l'iter legislativo. Si pensi di avere una legge ordinaria che ripeta formalmente il trattato seguendo l'iter legislativo. Si definisce come il procedimento ordinario di normazione ma non è molto utilizzato.
- 2) **Procedimento speciale di rinvio:** si usa l'ordine di esecuzione. Non si ha necessità che il Parlamento predisponga una legge riproduttiva del trattato, ma la legge si riduce in pochi articoli e compare la formula "viene data al trattato integrale esecuzione".

Attraverso l'ordine di esecuzione si ha l'adattamento nel diritto interno, pertanto l'ordine di esecuzione è necessario per creare la norma corrispondente del trattato.

Diritto internazionale tributario e diritto tributario internazionale

C'è chi usa indifferentemente le due espressioni, in realtà si ha una piccola differenza perché se si parla di **diritto internazionale tributario** si intendono le norme internazionali in materia tributaria (anche non oggetto di adattamento), quando invece si parla di **diritto tributario internazionale** ci si riferisce alle norme interne (o di derivazione internazionale) che riguardano situazioni a carattere internazionale, comprese anche quelle norme che nascono come norme internazionali che sono poi oggetto di adattamento nel diritto interno.

Lineamenti generali dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni – pagina 43

Una prima distinzione è tra trattati bilaterali e trattati multilaterali. Se si parla di trattati contro le doppie imposizioni la scelta OCSE è quella di privilegiare lo strumento bilaterale, perché è più semplice mettere d'accordo due stati.

A livello mondiale si hanno delle eccezioni, di cui le più famose sono:

- ▶ La **Convenzione Nordica** che raggruppa Danimarca, Norvegia, Svezia e Finlandia. Questa convenzione è a quattro ed è fra di loro, poi ci sono per esempio trattati Italia-Svezia o Italia-Norvegia.
- ▶ Il **Patto Andino** che riguarda gli stati dell'America Latina che hanno anche un sistema fiscale molto simile caratterizzato da un'imposizione in materia di redditi molto territoriale (non basata sul world wide).

Altra convenzione multilaterale è quella sul contrasto all'abuso dei trattati, in generale **contrasto alle condotte BEPS** (Base Erosion and Profits Shifting).

La condotta BEPS è una condotta fiscalmente aggressiva di erosione della base imponibile tenuta dalle multinazionali (grandi o piccole), cioè le multinazionali erodono base imponibile negli stati in cui l'imposizione fiscale è più elevata (come l'Italia) e creano dei flussi reddituali che provocano costi nello stato ad elevata fiscalità e ricavi nello stato con bassa fiscalità. Per esempio, due società dello stesso gruppo artificialmente creano flussi di redditi.

Con l'espressione "Profits shifting" si intende lo **sviamento degli utili**, che è un fenomeno di elusione, cioè gli utili vengono veicolati negli stati dove la fiscalità è minore.

In tutto il mondo si cerca di contrastare queste condotte e nel 2016 è stata stipulata questa convenzione internazionale ma è ancora in corso lo scambio/deposito degli strumenti di ratifica, per esempio l'Italia non ha ancora effettuato il deposito presso l'ONU.

Nel momento in cui si deposita presso l'ONU lo strumento di ratifica, le norme diventeranno operanti anche in Italia e il trattato andrà ad incidere sugli altri trattati che l'Italia ha in essere inserendo delle importanti clausole anti-abuso mirate a contrastare questi fenomeni.

Si è trovato finalmente il modo per modificare simultaneamente tutti i trattati in vigore.

In queste convenzioni multilaterali però sono presenti numerose riserve e l'Italia escluderà l'applicazione di alcune norme.

Un'altra convenzione multilaterale è la **MAAT**, che è la **Mutua Assistenza Amministrativa** in materia **Tributaria**, cioè l'assistenza amministrativa per condurre congiuntamente le verifiche fiscali che coinvolgono due o più stati.

Un'ulteriore convenzione multilaterale riguarda il caso di gruppi internazionali, e in particolare la **rettifica degli utili fra imprese associate**.

Si pensi a una società italiana che controlla una società francese o viceversa e fra le due società ci sono rapporti commerciali e di finanziamenti, e se il fisco italiano rettifica gli utili che derivano dalle transazioni con la controllata, a questa rettifica effettuata in Italia deve seguire una rettifica di pari importo e di segno opposto da parte del fisco dell'altro stato, altrimenti si avrebbe doppia tassazione di tipo economico.

Tornando ai trattati bilaterali, si è già visto che i modelli cui i trattati si ispirano sono quello OCSE o quello delle Nazioni Unite a seconda del singolo Stato.

Questi modelli sono molto simili però quello dell'ONU favorisce gli Stati in via di sviluppo che per attirare capitale hanno la tendenza ad espandere l'imposizione sul proprio territorio.

Si pensi a un'impresa italiana che crea una stabile organizzazione, che è una sede dell'impresa nello stato estero, e il modello delle Nazioni unite tende ad espandere gli utili tassabili (per esempio l'India), quindi i paesi in via di sviluppo cercheranno di rafforzare la tassazione sul loro territorio (tassazione alla fonte).

Viceversa, il modello OCSE favorisce la tassazione nello Stato di residenza del soggetto giuridico.

Quindi si parla di modelli **Source Based** che sono basati sulla tassazione nello stato della fonte e modelli **Residence Based**, che sono basati sulla tassazione nello stato di residenza.

In generale, il modello delle Nazioni Unite è più source based, cioè è un modello orientato alla tassazione nello Stato della fonte.

L'adozione di un modello piuttosto che l'altro, per esempio tra Italia e India, dipenderà dai rapporti di forza e dalle contrattazioni, e l'esito non è scontato.

Gli USA hanno un loro modello di trattato che impongono a tutti gli Stati con cui stipulano dei trattati. Il modello di trattato statunitense recepiva già vent'anni fa clausole anti-abuso dei trattati che invece l'Italia sta inserendo adesso con la convenzione multilaterale.

Ogni Stato ha la sua politica di stipulazione dei trattati, ogni stato poi ha la tendenza ad inserire determinate clausole, come per esempio la Germania.

L'Italia è molto allineata al modello OCSE, ma non ha trattati aggiornati all'ultima versione, ma a versioni vecchie.

I trattati contro le doppie imposizioni riguardano tipicamente le imposte sul reddito ed in minoranza anche le imposte sul patrimonio (come per esempio l'IMU in Italia).

Esistono anche dei trattati che riguardano soltanto la navigazione aerea in traffico internazionale dell'Italia e sono anche questi bilaterali. Si pensi per esempio all'Italia che svolge attività di trasporto, e con alcuni stati si hanno trattati per la navigazione aerea in traffico internazionale anche con stati che sono paradisi fiscali per esigenze di trasporto e questo si spiega perché si hanno tanti trattati.

I trattati contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio che riguardano qualsiasi tipo di attività (diversa dalla navigazione aerea), sono trattati stipulati con stati che non sono paradisi fiscali.

Ci sono poi i trattati per eliminare le doppie imposizioni di successione e donazione che sono però molto pochi e sono molto simili a quelli sulle imposte sul reddito.

Per esempio, una persona residente in Italia muore e nell'asse ereditario entra un patrimonio estero, e ai fini dell'imposta di successione il patrimonio è tassato da entrambi gli stati (se entrambi gli stati hanno imposta di successione). Lo stesso avviene anche nel caso di donazione.

La struttura dei modelli dei trattati contro le doppie imposizioni

La struttura dei modelli dei trattati è molto semplice, sia quella del modello OCSE che quella del modello delle Nazioni Unite e dei nostri 100 trattati.

Dove non si ha un trattato purtroppo si deve applicare il diritto interno, e si avranno degli strumenti per eliminare la doppia imposizione.

I trattati sono divisi in capitoli (generalmente 7), sono solitamente composti da 30/32 articoli:

- Il primo capitolo si occupa di definire **l'ambito di applicazione personale e materiale del trattato** (personale quali stati contraenti e materiale quali imposte).

- Il secondo capitolo (art. 3,4,5) è dedicato alle **definizioni**. Si hanno due definizioni molto importanti come quella di stabile organizzazione secondo i trattati (art. 5) e quella di residente dello stato contraente (art. 4). La nozione di persona residente nello stato è fondamentale nel trattato. All'articolo 3 sono contenute altre definizioni.
- Il terzo capitolo raggruppa gli articoli dal 6 al 21 che riguardano le **imposte sul reddito** e sono gli articoli che fissano i **criteri di collegamento**.
- Il quarto capitolo tratta l'articolo 22 e fissa invece i **criteri di collegamento sulle imposte sul patrimonio**.
- Il quinto capitolo racchiude solo l'articolo 23 e contiene i **metodi per eliminare la doppia imposizione**, che è sdoppiato in 23 a e 23 b nel modello OCSE. Tra i metodi per eliminare la doppia imposizione nel TUIR si hanno per esempio il credito d'imposta e l'esenzione.
- Il sesto capitolo (artt. 24-30) riguarda lo scambio di informazioni e l'assistenza amministrativa.
- Il settimo capitolo (artt. 31 e 32) si occupa poi **dell'entrata in vigore, la cessazione di efficacia e l'ambito spaziale dei trattati**.

In conclusione, si ha la formula che specifica in quali lingue il trattato è redatto, e specifica in caso di contrasto tra il testo in una lingua e il testo nell'altra lingua, quale testo prevalga in caso di dubbi di interpretazione (tipicamente quello in inglese).

Doppia imposizione giuridica o doppia imposizione economica

I nostri trattati si occupano per il 98% dei casi della doppia imposizione giuridica internazionale, cioè che riguarda l'imposizione di due o più stati. Non si parla di doppia imposizione interna

Si parla di **doppia imposizione giuridica** quando la doppia imposizione colpisce lo stesso soggetto, per esempio la società X è doppiamente tassata.

Si parla invece di **doppia imposizione economica** se riguarda due soggetti, il caso tipico è la doppia imposizione societaria che colpisce società e soci, si pensi per esempio alla tassazione dell'utile della società e alla tassazione dei dividendi distribuiti.

→ I nostri trattati si occupano per lo più della doppia imposizione giuridica a livello internazionale.

Esempio di doppia imposizione giuridica interna: un soggetto è tassato secondo un'imposta sul reddito statale e una piccola imposta sul reddito regionale (non possibile in Italia perché la Costituzione lo vieta) → doppia imposizione giuridica interna: stesso soggetto.

La **doppia imposizione giuridica internazionale** non è definita nei trattati, ma tipicamente si definisce (anche nel commentario OCSE), in base ad una **regola basata sulle four identities** (quattro identità).

Si dice che si ha doppia imposizione giuridica internazionale quando uno stesso contribuente (prima identità) è assoggettato a due o più imposte identiche o comparabili (seconda identità) per il medesimo presupposto di imposta, cioè per il medesimo fatto generatore (terza identità) e per lo stesso periodo di imposta (quarta identità).

Questa definizione è data dal modello OCSE, ma i trattati consentono di eliminare la doppia imposizione anche quando il periodo di imposta non è lo stesso.

Per esempio, un determinato reddito è tassato in Italia nel 2019 e in Francia nel 2020, ma si tratta dello stesso reddito. Il trattato Italia-Francia consente di eliminare questa doppia imposizione dovuta a diversa imputazione temporale.

20/02/2020

Cause della doppia imposizione giuridica internazionale

Tre sono le possibili cause della doppia imposizione giuridica internazionale e sono da ricollegare al sistema di tassazione dei singoli Stati:

1. **concorso di un sistema impositivo adottato da uno Stato basato su un criterio di collegamento personale (più comune)** – esempio: uno stato adotta un criterio impositivo tale per cui tassa i soggetti residenti sulla base del principio di mondialità del prelievo. La residenza è un criterio di collegamento personale e soggettivo perché lega

il contribuente ad un certo sistema giuridico e in ragione di questo criterio di collegamento, il contribuente viene tassato ai fini delle imposte sul reddito. Proprio perché questo criterio di collegamento personale per effetto del quale il soggetto viene tassato per tutti i suoi redditi ovunque prodotti e un esempio tipo è la residenza e un altro Stato tassa lo stesso soggetto in base ad un criterio di collegamento oggettivo e materiale, vale a dire un criterio tale per cui si ha riguardo al collegamento esistente tra il luogo di produzione del reddito e lo Stato stesso. Se un soggetto si trova ad essere tassato da due Stati in base ad un criterio personale e sulla base di un criterio di collegamento oggettivo da parte di un altro Stato, allora su questo reddito di fonte estera in ragione di questo concorso di criteri di collegamento, opera la causa di doppia imposizione dal momento che sul reddito di fonte estero il soggetto è tassato dallo Stato di residenza sulla base di un criterio di collegamento personale e dallo Stato della fonte sulla base di un criterio di collegamento oggettivo. Chiaramente la tassazione da parte dello Stato della fonte è limitata soltanto al reddito prodotto sullo stesso territorio.

2. **concorso di due criteri di collegamento personali (causa più remota)** all'interno del quale uno stesso soggetto è tassato da due o più Stati in ragione di un criterio personale – esempio: lavoratori frontalieri - si pensi ad una persona fisica residente fiscalmente a Ventimiglia (dal momento che in Italia egli ha la sua dimora abituale) che però lavora a Mentone. La Francia è lo Stato in cui ha il centro dei suoi interessi economici (domicilio civilistico). Molto probabilmente il soggetto sarà tassato da entrambi gli Stati sulla base dei diritti interni degli stessi, perché entrambi lo tassano secondo un criterio di collegamento per entrambi personale fondato, per quanto riguarda l'Italia sulla residenza fiscale e per quanto riguarda la Francia sul centro degli interessi economici (ragione per cui si parla di doppia residenza o double residence). Quando questo succede nelle società, molto spesso questo è indice di una condotta abusiva (fatto constatato a livello internazionale). Le questioni di doppia residenza devono essere risolte per applicare un trattato, dal momento che per poter essere applicato, esso necessita di definire uno Stato di residenza primario (collegamento con art. 4 della residenza convenzionale)
3. **concorso di due criteri di collegamento oggettivo** di una stessa persona (fisica o societaria), quindi nessuno dei due Stati è Stato di residenza, ma entrambi Stati della fonte. Questa situazione è abbastanza frequente però impedisce l'applicazione di un trattato dal momento che, il trattato è applicabile solo in presenza di una persona che sia residente nello Stato - esempio: società residente di uno Stato R che detiene nello Stato F1 una stabile organizzazione che può tassare gli utili attribuiti alla stabile organizzazione (sulla base dell'art. 6), ma possiamo immaginare che la stabile organizzazione effettui investimenti in un altro Stato F2 da cui possono derivare altri redditi, ragion per cui anche questo secondo Stato diventa una fonte à Quello che può accadere deriva dal fatto che i redditi prodotti sul secondo Stato della fonte siano tassati dallo Stato F2 e anche dallo Stato f1 in quanto redditi della stabile organizzazione. Questa è una tipica causa di doppia imposizione per concorso di collegamento di criteri materiali.

Tuttavia in linea di massima i trattati, salvo la presenza di clausole particolari, richiedono come requisito per l'applicazione che la persona sia residente di uno o dell'altro Stato contraente, ma in questo caso la persona non è residente in nessuno dei due Stati (ma di uno Stato R terzo) e quindi in questo caso manca il requisito applicativo ragione per cui il trattato tra lo Stato F1 e F2 non è applicabile per eliminare doppia imposizione (proprio perché la stabile organizzazione non è una persona). In questo caso si apre un ulteriore problema dal momento che vi è violazione del diritto europeo nel trattare diversamente la stabile organizzazione in rapporto alla situazione in cui invece la società residente nello Stato R agisce nello Stato F1 creando una sua controllata. Quindi questa soluzione che abbiamo visto secondo il diritto internazionale confligge con il diritto europeo dal momento che in esso vale la libertà di stabilimento che implica che non siano discriminate le stabili organizzazioni rispetto a soggetti residenti. Questa è una tipica situazione triangolare che genera una **tripla tassazione** dal momento che si ha la prima tassazione della società nello stato di residenza per i redditi prodotti dalla stabile organizzazione e doppia imposizione che riguarda gli utili che la società nello stato R produce nello stato della fonte. Si questi redditi vi è tripla tassazione. Essendo i trattati bilaterali essi possono risolvere questa tripla imposizione, ragione cui la doppia imposizione si deve eliminare per ogni coppia di Stati. Situazioni triangolari possono capitare anche per una persona fisica.