GIORNATE DI STUDIO

SEMINARIO DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

La nozione e le cause di doppia imposizione internazionale

La natura del Modello e del Commentario OCSE

Stefano Zagà
Università degli Studi dell'Insubria - Avvocato – Studio Uckmar – Milano

27 SETTEMBRE 2023

La nozione e le cause di doppia imposizione internazionale

Doppia imposizione

- Dal punto di vista territoriale la doppia imposizione può manifestarsi nell'ambito di un medesimo ordinamento (id est a livello nazionale) oppure può coinvolgere diversi ordinamenti giuridici.
- Nella prima ipotesi si discute di «doppia imposizione interna», che deriva da singole disposizioni che sono emanazione della stessa potestà impositiva, anche se in alcuni casi i titolari di questa possono essere, a titolo derivato, soggetti diversi dallo Stato.
- Nel nostro ordinamento l'art. 163 Tuir stabilisce che la medesima imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto e neppure nei confronti di soggetti diversi.

Segue

- Nella seconda ipotesi si discute di doppia imposizione internazionale, che ha, invece, come presupposto il concorso di pretese impositive formulate da ordinamenti giuridici diversi, ciascuno autonomo e sovrano, il cui conflitto (rectius concorso) non può essere superato se non mediante accordi tra i titolari della potestà di imposizione di cui le norme impositive (che creano il conflitto) sono emanazione.
- Il problema della doppia imposizione internazionale viene affrontato principalmente nell'ambito delle imposte sui redditi, sia per la maggiore rilevanza che di regola rivestono, sia (soprattutto) perché la struttura degli altri tributi meno frequentemente fa sorgere problematiche di concorrenza tra potestà impositive.
- Tuttavia, il fenomeno in esame potrebbe verificarsi anche nel settore delle imposte indirette, come, ad esempio, nel caso delle imposte sugli scambi qualora il fatto della spedizione della merce risulti imponibile nello Stato dell'esportatore e il fatto della sua consegna nello Stato dell'importatore.

Segue

- Come si vedrà meglio a breve, la duplice imposizione dovuta all'applicazione congiunta del principio dell'utile mondiale ai residenti e del principio della fonte ai non residenti, rappresenta la principale causa di doppia imposizione, suscettibile di creare «intralcio» alle attività internazionali.
- Per l'operare congiunto di questi criteri possono verificarsi casi di doppia imposizione anche con riferimento alla tassazione del patrimonio.
- Altrettanto può dirsi per le imposte sulla successione, con la precisazione che l'imposizione dell'asse ereditario su base mondiale può interessare, in ipotesi, un numero elevato di ordinamenti giuridici, visto che i criteri in oggetto potrebbero essere riferiti a due diversi soggetti: il *de cuius* e l'erede.

Segue

La doppia imposizione va distinta in:

- giuridica (riguarda l'identità del contribuente assoggettato ad imposizione due o più volte);

- economica (presuppone l'applicazione plurima del medesimo tributo sulla stessa ricchezza in capo a soggetti diversi).

Le cause della doppia imposizione internazionale: il conflitto/concorso di imposizione

- Se i criteri di collegamento di tipo reale presentano un immediato collegamento tra reddito e territorio in cui viene prodotto e percepito, diversamente, quelli di tipo personale hanno soprattutto l'obiettivo di commisurare il prelievo impositivo alla forza economica complessiva del contribuente.

- La diffusione dei criteri di collegamento di tipo personale ha inevitabilmente determinato l'assoggettamento alla potestà impositiva anche dei fatti economici realizzati al di fuori del territorio dello Stato da soggetti ivi fiscalmente residenti.

Segue

- Pertanto, possono verificarsi situazioni in cui il reddito prodotto da un soggetto sia ricollegabile su base personale alla potestà impositiva del suo Stato di residenza e, nel contempo, su base reale a quella dello Stato in cui si è prodotto tale reddito.
- Inoltre, può accadere che i criteri di collegamento di tipo personale siano contemporaneamente riferibili a due diversi Stati in quanto un soggetto può risultare fiscalmente residente in entrambi.
- Del pari, potrebbero verificarsi situazioni in cui le regole di determinazione della fonte del reddito integrino gli estremi per un collegamento di tipo reale con due Stati.

Segue

- Pertanto, non è possibile escludere in linea di principio un conflitto (*rectius* concorrenza) tra potestà impositive di Stati diversi (*id est* l'esercizio parallelo delle potestà impositive da parte di due o più Stati).
- La concorrenza impositiva determina un duplice collegamento all'imposizione, che può determinare il fenomeno di doppia imposizione internazionale, nella misura in cui gli Stati esercitino la propria potestà impositiva sulla stessa fattispecie tributaria.
- Per contrastare il fenomeno della doppia imposizione internazionale gli Stati sono soliti concludere convenzioni internazionali, accettando, quindi, limitazioni alla propria sovranità tributaria.

Segue

- Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stabiliscono regole ben precise per assicurare la prevenzione, attenuazione o eliminazione della doppia imposizione internazionale derivante dalla concorrenza impositiva tra gli Stati contraenti.
- Peraltro, la concorrenza tra potestà impositive di Stati diversi potrebbe determinare anche il fenomeno opposto della doppia non imposizione. Anche in questo caso svolgono un ruolo importante le convenzioni internazionali contro del doppie imposizioni.

Segue

- Esistono tre tipi di conflitti positivi di imposizione che possono determinare un fenomeno di doppia o plurima imposizione.
- Il primo tipo (più frequente) è rappresentato dal c.d. conflitto «residenza-fonte». Costituisce la naturale conseguenza dell'esercizio parallelo della potestà impositiva da parte: i) di uno Stato in base al criterio di collegamento personale all'imposizione e ii) di un altro Stato in base a quello reale.
- Può essere risolto mediante: i) misure unilaterali di sgravio previste dalla normativa interna di uno degli Stati coinvolti; ii) mediante convenzioni internazionali bilaterali o multilaterali contro la doppia imposizione.

Segue

- Le misure convenzionali sono più efficaci perché, da un lato, riducono l'esposizione alla doppia imposizione nello Stato della fonte, limitandone l'esercizio della potestà impositiva e, dall'altro, agiscono nello Stato di residenza, obbligandolo a sgravare la doppia imposizione in modo conforme all'esercizio della potestà impositiva.
- Le misure unilaterali, invece, possono produrre soltanto uno di questi due effetti, in specie il secondo, essendo applicate normalmente dallo Stato di residenza.
- Se lo sgravio consiste nel riconoscimento del credito d'imposta, lo Stato di residenza lo applicherà in misura ordinaria, ossia in misura non superiore a quella corrispondente all'imposta applicabile in base alla normativa interna.

Segue

- Il secondo tipo di conflitto (positivo) di imposizione è quello che si determina nell'ipotesi in cui un soggetto sia considerato fiscalmente residente in due diversi Stati, con conseguente contemporaneo assoggettamento ad imposizione del reddito su base mondiale in entrambi gli Stati di residenza.
- Questo può verificarsi, ad esempio, allorché uno Stato dia rilievo all'elemento della cittadinanza e l'altro a quello della residenza e il soggetto, cittadino del primo, risieda nel secondo.
- Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni cercano di risolverlo mediante regole (art. 4 del Modello di Convenzione OCSE) finalizzate a eliminare il conflitto di residenza, attribuendola ad uno solo degli Stati contraenti.

Segue

- Tuttavia, non mancano situazioni in cui il contribuente – in particolare, società ed enti dotati di personalità giuridica - può ricercare situazioni di conflitto di questo tipo per beneficiare del diritto all'applicazione di convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni di più Stati, traendo possibili vantaggi dalle condizioni più favorevoli previste nelle varie norme convenzionali applicabili.
- Per contrastare questo fenomeno sono state inserite apposite clausole nella formulazione dell'art. 4, co. 3, del Modello di Convenzione OCSE (nella versione del 2017), che trovano direttamente applicazione nel contesto delle procedure amichevoli.

Segue

- Il terzo tipo di conflitto (positivo di imposizione) è quello fonte-fonte, che si verifica tra due Stati in relazione alla fonte del reddito o del patrimonio, in ragione del fatto che questa fonte da entrambe le normative interne viene ritenuta situata nel proprio territorio e, in quanto tale, assoggettabile ad imposizione in base al proprio criterio di collegamento reale.
- Ad esempio, due Stati adottano entrambi il criterio del luogo della produzione del reddito, ma uno considera le *royalties* come prodotte nello Stato del debitore, mentre l'altro le considera prodotte nello Stato del creditore.
- Questo conflitto non può essere risolto dall'applicazione della convenzione internazionale contro le doppie imposizioni in ragione dell'assenza di un soggetto residente in uno o entrambi gli Stati contraenti.
- Pertanto, andrà risolto mediante un accordo amichevole tra gli Stati, pur trattandosi di una fattispecie non coperta dalle norme convenzionali, oppure mediante misure alternative previste dalla normativa di fonte interna.

Segue

- L’esistenza di conflitti fonte-fonte sono in grado di determinare, di regola, le cc.dd. «situazioni triangolari», questo perché il reddito ritenuto prodotto in due Stati sarà riferibile a un soggetto che ha la propria residenza in uno Stato, con conseguente potenziale coinvolgimento di tre o più Stati.
- In questi casi lo Stato (tra quelli coinvolti) che realizza il collegamento personale all’imposizione può essere tenuto - in forza degli impegni internazionali assunti con gli altri Stati (della fonte) coinvolti - a concedere lo sgravio della tripla o multipla imposizione (in ragione del numero degli Stati della fonte coinvolti) derivante dall’applicazione delle imposte prelevate negli Stati della fonte.

Segue

- Chiaramente, i casi di sgravio della tripla o multipla imposizione presentano problematiche di non scarso rilievo in quanto: i) vanno applicate in parallelo due convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni; ii) l'utilizzo del credito d'imposta come strumento di sgravio, in ragione del limite della capienza del reddito di fonte estera, potrebbe non essere sufficiente nei casi di assoggettamento ad imposizione piena da parte dei due Stati della fonte ad aliquote che complessivamente risultano superiori a quella applicata dallo Stato di residenza.

Segue

- Possono configurarsi anche «situazioni triangolari» che coinvolgono due soli Stati, come nel caso in cui lo Stato di residenza ritenga che anche la fonte del reddito sia situata nel proprio territorio.
- Questo Stato non avrà bisogno di esercitare la propria potestà impositiva nel rispetto dei limiti convenzionali. Si pone, pertanto, il problema in punto di interpretazione della fonte del reddito ai fini dell'applicazione dello sgravio della doppia imposizione internazionale che risulta dalla tassazione dello Stato contraente.

I conflitti di qualificazione

- Occorre distinguere i casi (indicati in precedenza) in cui la doppia imposizione internazionale sia riconducibile ad uno specifico (oggettivo) contrasto tra due ordinamenti giuridici, dai casi in cui sia causata, invece, dalla diversa interpretazione data al medesimo concetto giuridico dalle autorità amministrative o giudiziarie dei due Stati. Ad esempio, entrambi gli Stati adottano il criterio della residenza, ma la definizione normativa interna dello stesso è tale da consentire ad entrambi gli Stati di considerare il soggetto residente nel proprio territorio.
- Si parla in questi casi (non di conflitti di imposizione, ma) di «conflitti di qualificazione», che non rientrano propriamente tra le cause oggettive della doppia imposizione internazionale.

Analisi puntuale del concetto giuridico di «doppia imposizione internazionale»

Uno stesso reddito, bene o atto, può essere oggetto di tassazione in più Stati.
Nel diritto internazionale tributario non esiste alcun principio di carattere generale o consuetudinario che vieti la doppia imposizione; pertanto, non è illecita nella prospettiva degli Stati protagonisti del prelievo.
Tuttavia, nella prospettiva dell'individuo-contribuente può essere discriminatoria negli scambi e può presentare, inoltre, un carattere espropriativo in assenza di coordinamento tra le pretese dei due Stati, perché il livello di imposizione complessivo può raggiungere soglie irragionevoli.
In altri termini, la doppia (e, a maggior ragione, la plurima) imposizione crea delle distorsioni per due principali ragioni:

- ragioni economiche, in quanto dissuade gli operatori dal compiere attività economiche che interessano più Stati, con danno al commercio internazionale e allo sviluppo economico globale;

- ragioni di equità, perché chi produce ricchezza in due Stati può subire una doppia imposizione, mentre chi opera solo entro i confini nazionali no, pur a parità di ricchezza prodotta.

Segue

Come anticipato, la doppia imposizione internazionale può essere:

- giuridica, quando uno stesso soggetto viene tassato in due Stati diversi sullo stesso reddito;
- economica, quando uno stesso reddito viene tassato da due Stati diversi in capo a due soggetti diversi.

Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni mirano a eliminare soltanto la doppia imposizione giuridica, raramente anche quella economica.

Disposizioni per evitare la doppia imposizione economica sono previste, invece, dal diritto dell'Unione Europea (ad es. «Direttiva madre-figlia»).

Segue

- La doppia imposizione internazionale rappresenta, quindi, una forma di duplicazione del prelievo tributario, che si verifica quando due Stati esercitano in parallelo la potestà impositiva ricollegando la stessa materia imponibile alla propria sovranità tributaria nello stesso periodo d'imposta e in capo allo stesso soggetto.

- Questo vale anche nei casi di multipla imposizione internazionale, in cui si è in presenza: i) dal lato passivo di una tripla identità soggettiva, oggettiva e temporale; ii) dal lato attivo di un'alterità soggettiva.

Segue

- Come già detto, la principale causa della doppia imposizione internazionale è rappresentata dall'adozione di diversi criteri di collegamento all'imposizione: i) quello della tassazione personale su base mondiale; ii) quello della tassazione reale su base territoriale.

- Difatti, sino a quando gli Stati adottavano criteri di collegamento all'imposizione di tipo reale i conflitti relativi all'individuazione della fonte del reddito (e, quindi, i casi di doppia imposizione internazionale) erano limitati.

Segue

- La disciplina di contrasto al fenomeno della doppia imposizione internazionale non determina una situazione in grado di far nascere una consuetudine internazionale, ma rappresenta, piuttosto, una componente della politica fiscale internazionale comune a un numero elevato di Stati.

- Le oltre tremila convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione internazionale non coprono la totalità delle relazioni bilaterali a livello globale. Esistono dei Paesi che hanno concluso delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione solo per effetto di una richiesta da parte dell'altro Stato contraente, ma non per un'autonoma scelta di politica fiscale internazionale.

Segue

- D’altronde, le misure per sgravare la doppia imposizione internazionale – quella dell’esenzione e quella del credito d’imposta – determinano un’alterazione del prelievo tributario dovuto in base all’applicazione della sola normativa interna.

- Va, tuttavia, osservato come lo «sgravio» della doppia imposizione internazionale da parte dello Stato di residenza possa anche rispondere all’esigenza, da parte di quest’ultimo (in ragione del sistema interno di imposizione personale), di avvicinare il prelievo impositivo alla capacità contributiva netta del contribuente.

Segue

- Non si verifica, invece, nessuna doppia imposizione internazionale quando due imposte con diversi presupposti si applicano su una base imponibile diversa, anche se sostanzialmente analoga.

- Ad esempio: imposizione sul reddito fondiario e quella sul patrimonio immobiliare; imposizione del reddito da impresa commerciale o da attività di lavoro autonomo e imposizione delle attività produttive (Irap).

Segue

- Del pari, non si avrà un fenomeno di doppia imposizione internazionale in senso stretto nell'ipotesi in cui un fatto economico venga tassato come reddito nello Stato di residenza e come fatturato in quello del mercato (l'imposizione sul fatturato non è compresa nell'ambito applicativo delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni).
- Ciò può accadere nel caso in cui quest'ultimo Stato applichi l'imposta sui servizi digitali sulle imprese operanti al suo interno senza avervi una stabile organizzazione.
- Tuttavia, trattandosi di grandezze economiche sostanzialmente similari, sarebbe auspicabile che sul punto un intervento di politica fiscale internazionale.

Segue

- La doppia imposizione internazionale si differenzia dalla doppia imposizione interna per l'alterità del soggettivo attivo del rapporto tributario.
- Questa caratteristica, chiaramente, ne rende più complessa la soluzione, perché non è possibile obbligare nessuno Stato ad astenersi dall'esercitare la propria potestà impositiva sulle fattispecie tributarie a carattere transnazionale.
- Pertanto, le soluzioni alla doppia imposizione internazionale sono sempre il risultato di una decisione volontaria che gli Stati possono prendere in via unilaterale (attraverso strumenti di diritto interno) oppure in via bilaterale o multilaterale per effetto degli obblighi assunti stipulando convenzioni internazionali con altri Stati.

Segue

- Per contrastare i fenomeni di doppia imposizione internazionale non esiste solo il rimedio dello «sgravio», ma possono essere adottate anche misure convenzionali «preventive», che cercano di «prevenire» oppure «attenuare» i fenomeni di doppia imposizione internazionale, intervenendo in via preventiva sulle modalità con cui gli Stati esercitano la propria potestà impositiva sulle fattispecie transnazionali.

Elementi essenziali della doppia imposizione internazionale

1) Applicazione dell'imposta da parte di due o più Stati

2) Identità o comparabilità delle imposte applicate. Se, ad esempio, non dà luogo a doppia imposizione il concorso di un'imposta sul patrimonio e di un'imposta sul reddito, ad ogni modo si porrà spesso la necessità di ricercare in via interpretativa la natura e la ratio delle diverse imposte applicate nei vari ordinamenti. A questa problematica si cerca di ovviare, negli strumenti pattizi, per mezzo della espressa e analitica indicazione delle imposte cui la convenzione si applica. Resta, tuttavia, il problema dei mutamenti nel tempo della disciplina interna. Pertanto, l'art. 2, co. 4, del Modello OCSE prevede che «*la convenzione si applicherà anche alle imposte di natura identica o stanzialmente analoga che verranno istituite dopo la firma della Convenzione in aggiunta, o in sostituzione, delle imposte vigenti*».

Segue

3) Deve trattarsi di doppia o plurima imposizione dello stesso contribuente (requisito dell'identità soggettiva).

4) Oggetto di doppia imposizione deve essere il medesimo presupposto e, dunque, la stessa ricchezza, da intendersi anche nel senso di ricchezza prodotta nel medesimo periodo temporale.

Segue

Identità soggettiva del soggetto passivo: lo stesso contribuente deve essere assoggettato a due obblighi tributari in due diversi ordinamenti.

Nella doppia imposizione internazionale di tipo giuridico questa identità va intesa in senso stretto.

Diversamente, in quella di tipo economico va intesa nel senso di medesimo soggetto economico; ad esempio:

- tassazione dei dividendi;
- quando il sistema tributario di un Paese esclude la normale deducibilità degli interessi passivi come componente negativa del reddito d'impresa del soggetto pagatore, mentre lo stesso interesse (attivo) viene assoggettato ad imposizione in capo al soggetto percettore non residente.

Segue

Si verifica una situazione di doppia imposizione giuridica internazionale, ad esempio:

- nell'ipotesi in cui, trasferendo la propria residenza all'estero, l'ordinamento tributario di emigrazione recupera ad imposizione le deduzioni dei contributi previdenziali effettuate negli anni, mentre quello di immigrazione assoggetta ad imposizione la pensione percepita senza aver in precedenza riconosciuto la deduzione dei contributi previdenziali;
- nell'ipotesi in cui il soggetto obbligato al pagamento delle imposte in luogo del non residente è il terzo che agisce nella sua veste di sostituto d'imposta, questo perché la soggettività tributaria del sostituto d'imposta va intesa nel senso di modalità formale per l'adempimento dell'obbligazione tributaria in uno Stato in cui il non residente è privo di un effettivo radicamento, tant'è vero che il non residente è coinvolto nella responsabilità per il mancato pagamento dell'imposta da parte del sostituto.

Segue

- Quanto all'elemento oggettivo, rappresentato dalla identità della materia imponibile assoggettata ad imposta e, prim'ancora, dalla identità del presupposto di fatto dell'imposizione, questo non va interpretato in modo rigido, stante l'autonomia di ciascun sistema tributario in relazione alla quantificazione della grandezza economica colpita dal tributo.
- Le ipotesi più frequenti sono quelle in cui lo stesso reddito o patrimonio è oggetto di imposizione in due diversi Stati.
- Si tratta di concetti che vanno interpretati con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (art. 2 del Modello di Convenzione OCSE).

Segue

- Il requisito oggettivo può sussistere anche in presenza di forme di imposizione sostitutiva che non rientrano nell’ambito oggettivo di applicazione delle convenzioni, che potrebbero essere oggetto di sgravio da parte dello Stato della residenza.

Segue

- Connesso all'elemento oggettivo è il <u>requisito temporale</u>.
- Non importa il momento dell'effettivo assoggettamento a imposizione, ma piuttosto l'esercizio temporale di riferimento dell'imposta in ciascuno dei due Stati (per esempio, è irrilevante un'eventuale tassazione separata del reddito applicata da uno dei due Stati).
- A tal fine non rilevano i meccanismi di imputazione a periodo, la cui determinazione è rimessa alle legislazioni nazionali.
- Ciò significa che potrebbero verificarsi delle sfasature temporali nell'imposizione tra i due Stati coinvolti.

Segue

- Ad ogni modo, solo il pagamento dell'imposta in modo irripetibile implica la necessità di eliminare la doppia imposizione internazionale, con la conseguenza che potrebbe risultare difficile ottenere lo sgravio quando il soggetto passivo ha impugnato l'atto impositivo nello Stato della fonte e gli sia stata concessa la sospensione dell'esecuzione, in ragione della probabile mancata emissione del certificato di avvenuto pagamento delle imposte (quale condizione richiesta per ottenere lo sgravio della doppia imposizione internazionale nello Stato della residenza). Nell'ipotesi in cui vi fosse un effettivo pagamento dell'imposta nello Stato della fonte anche in un momento successivo, si dovrebbe ritenere che l'obbligo dello Stato della residenza a concedere lo sgravio implichi la necessità di rettificare le imposte pagate nel frattempo, senza limiti temporali.

I conflitti negativi di imposizione

Un possibile effetto collaterale delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione è rappresentato dalla possibile insorgenza di conflitti negativi di imposizione, che generano il fenomeno della c.d. doppia non imposizione internazionale, classificabile in tre tipologie.

Prima tipologia: la convenzione attribuisce la potestà impositiva in via esclusiva ad uno Stato contraente che però non la esercita. Per evitare questo fenomeno il Modello di Convenzione OCSE ha previsto (art. 23 A, comma 4) l'inapplicabilità del metodo dell'esenzione. Vi rientrano anche quelle situazioni in cui l'attuazione del progetto BEPS obbliga uno Stato a negare la deduzione fiscale di componenti negativi inerenti al reddito di impresa, così da evitare l'insorgenza del fenomeno della doppia non imposizione.

Segue

Seconda tipologia: la convenzione attribuisce la potestà impositiva ripartita a entrambi gli Stati contraenti, consentendo loro lo sgravio della doppia imposizione internazionale in base al metodo del «credito cedolare» (*tax sparing*), il quale permette di mantenere nello Stato di residenza quei vantaggi che nello Stato della fonte derivano dalla minore imposizione o dall'applicazione di incentivi fiscali.

In questa situazione il possibile conflitto negativo rappresenta un'ipotesi che le parti contraenti hanno specificatamente inteso tollerare e, in quanto tale, non può essere eliminato.

Segue

Terza tipologia: è quella più frequente e si caratterizza per lo «sfruttamento», da parte dei contribuenti, delle disparità fiscali transnazionali al fine di sottrarsi all'imposizione.

Si tratta della c.d. «pianificazione fiscale aggressiva», abbastanza affine all'elusione fiscale, da cui però si differenzia per: i) il disallineamento tra il luogo di produzione della ricchezza e lo Stato di assoggettamento ad imposizione; ii) lo sfruttamento delle disparità fiscali transnazionali

Segue

- Si pensi, ad esempio, ad una società madre, residente in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato terzo che conclude un accordo di ripartizione dei costi, in base al quale concede i diritti di sfruttamento della proprietà intellettuale ad una prima società costituita in Irlanda. Questa società, però, non è residente fiscalmente in tale Paese, in quanto la direzione e il controllo vengono svolti all'estero, di regola in un Paese che non applica una tassazione sugli utili societari. Questa società irlandese concede a sua volta i propri diritti a una seconda società irlandese, a sua volta residente ai fini fiscali in Irlanda, a fronte del pagamento di canoni. Nel caso in cui la società madre sia incorporata negli Stati Uniti, può evitare l'applicazione della normativa americana CFC utilizzando la normativa *check-the-box* e optando per la tassazione in base al principio di trasparenza fiscale. In questo modo le due società irlandesi vengono considerate ai fini della normativa federale statunitense come un'unica società e, pertanto, le operazioni tra loro diventano fiscalmente neutrali in tale Paese e il passive income viene unito a quello proveniente da altre fonti, consentendo di evitare l'applicazione della normativa CFC. I canoni pagati dalla società madre alla seconda società irlandese sono tassabili all'aliquota ordinaria irlandese (12,5%), ma su una base imponibile ridotta per effetto della deducibilità dal reddito d'impresa delle *royalties* che quest'ultima società irlandese è tenuta a pagare alla prima società irlandese (pianificazione fiscale aggressiva nota come «doppio irlandese»).
- Queste fattispecie sono state oggetto di attività di contrasto negli ultimi anni grazie al progetto BEPS, da eliminare attraverso apposite misure di contrasto da adottare in attuazione di tale progetto.

La natura del Modello di convenzione OCSE
e
del Commentario

Il Modello di convenzione OCSE

- L'attuale versione del Modello di convenzione OCSE rappresenta il risultato di continue revisioni (la più recente è del 2017) dell'originario schema degli anni sessanta predisposto dall'OCSE e dal Comitato Fiscale costituito in senso ad esso nel 1956 al precipuo scopo di sviluppare lo studio delle tematiche inerenti la doppia imposizione internazionale e di promuovere l'individuazione di soluzioni idonee a scongiurare il suo verificarsi.
- Si tratta di un documento di indubbia rilevanza, costituendo il modello a cui tutte le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione si sono ispirate e continuano ad ispirarsi.

Segue

- Il Modello di convenzione OCSE non costituisce una fonte del diritto in senso proprio, non avendo alcuna forza giuridica vincolante, così come, peraltro, confermato dallo stesso Modello, ove espressamente si sottolinea che «*the conventions signed by member countries (…) unlike the Model are legally binding international instruments*».
- Le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione, generalmente bilaterali, sono fonti del diritto sovraordinate rispetto alla disciplina legislativa nazionale, vincolanti solo per gli Stati che le hanno stipulate, il cui procedimento di formazione, nonché i requisiti di validità ed efficacia, sono contenuti nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969, ratificata in Italia *ex* l. 12 febbraio 1974, n. 112, entrata on vigore il 27 gennaio 1980.

Segue

- Diversamente, il Modello OCSE e il relativo Commentario sono espressioni di *soft law*, con ciò intendendosi tutti «*i fatti e gli atti, i principi e le norme sociali ed etiche che hanno ad oggetto relazioni internazionali e che non sono considerati come fonti del diritto ai sensi dell'art. 38 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia*».
- Si tratta, cioè, di regole fissate da enti internazionali e recepite in documenti ufficiali a cui gli Stati si adeguano in quanto condivise e approvate.

Segue

- Tuttavia, non è possibile disconoscere l'importanza, nel contesto internazionale, del Modello di convenzione OCSE e, in particolare, del Commentario, il cui specifico obiettivo è quello di fornire l'interpretazione tecnica delle clausole contenute nel Modello, così da consentire ai negoziatori delle convenzioni bilaterali che seguono questo Modello di avere piena consapevolezza della portata degli obblighi che essi sottopongono alla ratifica del proprio Stato.
- Questa funzione interpretativa è esponenzialmente cresciuta nel corso degli anni sia per dimensione che per contenuto, tanto da indurre a pensare che in alcuni casi il Commentario sia in grado di ampliare la portata del Modello di convenzione OCSE.

Segue

- In dottrina vi è chi riconosce un valore autoritativo al Commentario nell'interpretazione e applicazione delle clausole convenzionali.
- Pertanto, soprattutto quando il Commentario va al di là di un possibile contenuto solo interpretativo, sarebbe legittimo pensare che questo elevato grado di rispetto da parte della comunità internazionale con riferimento all'oggetto del Commentario, per di più protratto nel corso degli anni, possa presentare le caratteristiche tipiche delle fasi preliminari della formazione della consuetudine internazionale.
- Tuttavia, ad oggi si deve riconoscere al Commentario soltanto un valore di sostegno nell'interpretazione delle clausole del Modello di convenzione OCSE.

Segue

- Ciò è confermato dal fatto che a seguito della pubblicazione nel 1963 del primo Modello di convenzione OCSE lo schema di trattato e il relativo Commentario furono entrambi oggetto di una specifica Raccomandazione (del 30 luglio 1963) rivolta agli Stati membri, da parte del Consiglio dell'OCSE, da considerarsi vincolante per gli stessi ai sensi di quanto previsto dall'art. 5, lett. b), della Convenzione istitutiva dell'OCSE.

Segue

- Nello specifico il Consiglio dell'OCSE raccomandava, anzitutto, agli Stati membri «*to pursue their efforts to conclude bilateral Conventions for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital with those Member countries with which they have not concluded such Conventions, and to resive the Conventions existing between them which may no longer be in keeping with present circumstances*», invitandoli altresì «*when concluding or revising bilateral Conventiones between them, to conform to the Draft Convention, set out in the Annex hereto (hereinafter referred to as the «Draft Convention»), as interpreted by the Commentaries and in the Report of the Fiscal Committee referred to above and having regard to the derogations and reservationes contained in those Commentaries and in that Report*».

Segue

- In termini analoghi si è espresso il Consiglio in occasione della pubblicazione delle successive versioni del Modello di convenzione OCSE e del relativo Commentario, con le Raccomandazioni dell'11 aprile 1977, del 23 luglio 199 e del 31 marzo 1994.
- Pertanto, si è sostenuto che tale circostanza basterebbe a dimostrare che, salvi i casi in cui non siano state formulate espresse riserve rispetto al Modello di convenzione, oppure osservazioni rispetto al Commentario, ovvero non ricorrano solide ragioni particolari per non adeguarsi al Modello e al Commentario, uno Stato membro dell'OCSE non potrebbe rinnegarne il contenuto e sostenere, rispetto ad una convenzione bilaterale stipulata in conformità a tale Modello, un'applicazione divergente della disposizione convenzionale rispetto al Modello di convenzione OCSE e al relativo Commentario.

Segue

- In conclusione, sebbene non sia possibile riconoscere una rilevanza giuridica (e, conseguentemente, efficacia vincolante) né al Modello di convenzione OCSE, né al suo Commentario, tuttavia, è altrettanto pacifico come non sia possibile disconoscerne la considerevole rilevanza (quantomeno) in termini di (autorevole) ausilio per gli Stati membri nell'individuazione delle soluzioni più idonee a disciplinare sotto il profilo fiscale le reciproche relazioni internazionali, mediante la conclusione di convenzioni bilaterali che si ispirino ai principi contenuti nel Modello di convenzione OCSE.

Segue (le indicazioni giurisprudenziali)

- Prescindendo dal dibattito dottrinale relativo alla rilevanza da attribuire al Commentario quale strumento interpretativo delle convenzioni redatte secondo il Modello di convenzione OCSE, in ogni caso, al Commentario è stata quasi sempre riconosciuta un'ampia valenza interpretativa, come confermato dalla prassi, dalla giurisprudenza, oltre che dagli stessi Stati, i quali hanno manifestato un crescente interesse ad apporre «riserve» e «osservazioni» alle soluzioni interpretative proposte nello stesso Commentario.

Segue

- La giurisprudenza italiana si è storicamente mostrata propensa a riconoscere al Modello di convenzione OCSE e, soprattutto, al Commentario, natura di mezzi di interpretazione, non vincolanti né per le parti, né per l'interprete, avendo più una funzione di indirizzo, in grado di ispirare gli Stati nella conclusione dei trattati.
- In particolare, non avrebbero alcuna funzione vincolante sull'operato dell'interprete e, soprattutto, del Giudice, il quale, in forza del principio di legalità, è vincolato nell'interpretazione e applicazione della legge soltanto da atti aventi forza di legge (Cass. n. 1122/2000; Cass. n. 9942/2000).

Segue

- Con specifico riferimento al ruolo del Commentario, la giurisprudenza di legittimità ha ribadito come quest'ultimo vada considerato «simile» ad una raccomandazione verso i Paesi aderenti all'OCSE; pertanto, è privo di forza vincolante per il Giudice nazionale (Cass. n. 17206/2006; Cass. n. 3889/2008).
- È rimasta isolata, invece, la soluzione interpretativa («innovativa») espressa dalla Sezione penale della Corte di Cassazione nel 2014 (n. 1811 dell'1 gennaio 2014), che sembrerebbe includere il Modello di convenzione OCSE e il suo Commentario tra gli accordi preparatori alla stesura del testo convenzionale, riconducendoli alla definizione di «contesto», che, in base alle disposizione della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969, costituisce una fonte di interpretazione primaria, integrante il testo del trattato. Tuttavia, questa soluzione interpretativa non ha avuto seguito, essendo stata abbandonata dalla stessa Sezione penale pochi mesi dopo (sentenza del 2 luglio 2014), ribandendo il precedente orientamento interpretativo.

Segue

- In successive pronunce, pur dando atto che il Commentario non costituisce fonte del diritto, rappresentando, al più, una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti all'OCSE, la Corte di cassazione giunge a consideralo come un «elemento di conferma di una interpretazione assunta prima facie in base al testo, sulla base della considerazione che la stessa Convenzione di Vienna privilegia l'approccio testuale e prevede il ricorso ad elementi contestuali per corroborare un'interpretazione assunta in base al significato proprio del testo» (Cass. n. 23984/2016; in senso conforme, più di recente, cfr. Cass. n. 10706/2019; Cass. n. 21865/2018; Cass. n. 32078/2018).

Segue

- L'argomentazione secondo cui il Commentario al Modello di Convenzione OCSE sarebbe assimilabile ad una raccomandazione diretta ai Paesi dell'OCSE non è però pienamente condivisa in dottrina.
- Più precisamente, l'utilizzabilità del Commentario ai fini interpretativi è corretta, ma si sostiene che l'argomentazione all'uopo utilizzata dovrebbe essere diversa. Le norme di riferimento per l'interpretazione dei trattati devono essere gli artt. 31 e 32 della Convenzione di Vienna. Il Commentario non rientra nel perimetro applicativo dell'art. 31 (i trattati devono essere interpretati in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo; a tal fine, oltre al testo della convenzione, al preambolo e agli allegati inclusi, rilevano tutti gli accordi intervenuti tra le parti in occasione della conclusione dell'accordo) perché non viene mai allegato ai trattati.
- L'art. 32 afferma che è possibile ricorrere a mezzi complementari d'interpretazione, in particolare, ai lavori preparatori e alle circostanze nelle quali il trattato è stato concluso, quando l'interpretazione di una disposizione in base all'art. 31 lasci il significato ambiguo, oscuro oppure illogico.
- Secondo la dottrina (Bizioli) il Commentario al Modello OCSE rientrerebbe tra i mezzi supplementari di interpretazione, in ragion del fatto che la Convenzione di Vienna contiene una lista non esaustiva di ipotetici mezzi supplementari (lavori preparatori, circostanze nelle quali il trattato è stato concluso). In questo modo sarebbe possibile utilizzare il Commentario per chiarire il corretto significato da attribuire alle disposizioni contenute in un trattato.

Segue

- Da ultimo, sul tema si sono pronunciate le Sezioni Unite della Corte di cassazione (sent. 25 marzo 2021 n. 8500), seguendo comunque il solco tradizionale delle teorie che attribuiscono al Commentario una funzione meramente interpretativa delle disposizioni convenzionali.
- Più precisamente, le Sezioni Unite non ritengono che il Commentario possa rientrare in uno dei mezzi di interpretazione espressamente previsti dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, ritenendo, invece, che si tratti di uno strumento particolarmente autorevole e, in quanto tale, in grado di orientare l'interprete.
- Tuttavia, giungono ad affermare che modifiche successive al Commentario possono essere assunte a riferimento per l'individuazione del significato di norme convenzionali entrate in vigore in un momento precedente, finendo per valorizzare, in questo modo, la funzione del Commentario a integrazione della portata della norma convenzionale, andando così ben oltre la mera interpretazione di questa.
- In questo modo si finirebbe per essere in presenza di una fonte non formale del diritto tributario in potenziale conflitto con il principio della rule of law.

Cenni sull’interpretazione dei «termini» convenzionali

- Va rilevato come la regola ermeneutica contenuta nell’art. 3 del Modello OCSE, recante le «definizioni generali», risulta recepita nella maggior parte delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e che, pertanto, dove divenuta norma pattizia, assume carattere vincolante ai fini interpretativi.

- Questa disposizione, a differenza dell’art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, contiene un ordine gerarchizzato dei mezzi interpretativi ivi elencati.

Segue

- È espressamente prevista la prevalenza del significato attribuito dalla convenzione stessa a determinati termini su qualsiasi significato agli stessi attribuibile.
- Va però precisato che non tutti i termini previsti dalla Convenzione non sono suscettibili di una diversa interpretazione (regola della prevalenza della definizione pattizia), perché per le definizioni specificatamente contenute nel primo paragrafo dell'art. 3 (persona, società, impresa, impresa di uno Stato contraente, traffico internazionale, autorità competente, nazionali, attività industriale e commerciale) vale la regola - prevista dalla medesima disposizione - per cui questi significati hanno prevalenza su altri significati «*a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione*».
- Questa differenziazione tra le definizioni convenzionali dei termini deriva dal fatto che le definizioni recate dall'art. 3, par. 1, non hanno carattere autonomo, in quanto la ricerca del loro significato non può prescindere dalla nozione prevista per lo stesso dalla normativa interna di uno degli Stati contraenti.

Segue

- Il par. 2 dell'art. 3 prevede infine che «per l'applicazione della convenzione in qualunque momento da parte di uno Stato contraente, le espressioni ivi non definite hanno, a meno che il contesto non richieda una differente interpretazione, il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la convenzione si applica, prevalendo su ogni altro significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato.
- Pertanto, la norma pattizia recepita dal Modello di convenzione OCSE consente, a differenza delle regole generali previste dalla Convenzione di Vienna, di interpretare un'espressione del trattato (ove non ivi automaticamente definita) facendo riferimento alla definizione normativa interna dello Stato che applica lo stesso.