

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

Fasc. 4 - 2012

Paola Tarigo

**ELUSIONE DEL DIRITTO INTERNO
E, COSIDDETTO, "ABUSO DEL
TRATTATO"**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100
101
102
103
104
105
106
107
108
109
110
111
112
113
114
115
116
117
118
119
120
121
122
123
124
125
126
127
128
129
130
131
132
133
134
135
136
137
138
139
140
141
142
143
144
145
146
147
148
149
150
151
152
153
154
155
156
157
158
159
160
161
162
163
164
165
166
167
168
169
170
171
172
173
174
175
176
177
178
179
180
181
182
183
184
185
186
187
188
189
190
191
192
193
194
195
196
197
198
199
200
201
202
203
204
205
206
207
208
209
210
211
212
213
214
215
216
217
218
219
220
221
222
223
224
225
226
227
228
229
230
231
232
233
234
235
236
237
238
239
240
241
242
243
244
245
246
247
248
249
250
251
252
253
254
255
256
257
258
259
260
261
262
263
264
265
266
267
268
269
270
271
272
273
274
275
276
277
278
279
280
281
282
283
284
285
286
287
288
289
290
291
292
293
294
295
296
297
298
299
300
301
302
303
304
305
306
307
308
309
310
311
312
313
314
315
316
317
318
319
320
321
322
323
324
325
326
327
328
329
330
331
332
333
334
335
336
337
338
339
340
341
342
343
344
345
346
347
348
349
350
351
352
353
354
355
356
357
358
359
360
361
362
363
364
365
366
367
368
369
370
371
372
373
374
375
376
377
378
379
380
381
382
383
384
385
386
387
388
389
390
391
392
393
394
395
396
397
398
399
400
401
402
403
404
405
406
407
408
409
410
411
412
413
414
415
416
417
418
419
420
421
422
423
424
425
426
427
428
429
430
431
432
433
434
435
436
437
438
439
440
441
442
443
444
445
446
447
448
449
450
451
452
453
454
455
456
457
458
459
460
461
462
463
464
465
466
467
468
469
470
471
472
473
474
475
476
477
478
479
480
481
482
483
484
485
486
487
488
489
490
491
492
493
494
495
496
497
498
499
500
501
502
503
504
505
506
507
508
509
510
511
512
513
514
515
516
517
518
519
520
521
522
523
524
525
526
527
528
529
530
531
532
533
534
535
536
537
538
539
540
541
542
543
544
545
546
547
548
549
550
551
552
553
554
555
556
557
558
559
560
561
562
563
564
565
566
567
568
569
570
571
572
573
574
575
576
577
578
579
580
581
582
583
584
585
586
587
588
589
590
591
592
593
594
595
596
597
598
599
600
601
602
603
604
605
606
607
608
609
610
611
612
613
614
615
616
617
618
619
620
621
622
623
624
625
626
627
628
629
630
631
632
633
634
635
636
637
638
639
640
641
642
643
644
645
646
647
648
649
650
651
652
653
654
655
656
657
658
659
660
661
662
663
664
665
666
667
668
669
670
671
672
673
674
675
676
677
678
679
680
681
682
683
684
685
686
687
688
689
690
691
692
693
694
695
696
697
698
699
700
701
702
703
704
705
706
707
708
709
710
711
712
713
714
715
716
717
718
719
720
721
722
723
724
725
726
727
728
729
730
731
732
733
734
735
736
737
738
739
740
741
742
743
744
745
746
747
748
749
750
751
752
753
754
755
756
757
758
759
760
761
762
763
764
765
766
767
768
769
770
771
772
773
774
775
776
777
778
779
780
781
782
783
784
785
786
787
788
789
790
791
792
793
794
795
796
797
798
799
800
801
802
803
804
805
806
807
808
809
810
811
812
813
814
815
816
817
818
819
820
821
822
823
824
825
826
827
828
829
830
831
832
833
834
835
836
837
838
839
840
841
842
843
844
845
846
847
848
849
850
851
852
853
854
855
856
857
858
859
860
861
862
863
864
865
866
867
868
869
870
871
872
873
874
875
876
877
878
879
880
881
882
883
884
885
886
887
888
889
890
891
892
893
894
895
896
897
898
899
900
901
902
903
904
905
906
907
908
909
910
911
912
913
914
915
916
917
918
919
920
921
922
923
924
925
926
927
928
929
930
931
932
933
934
935
936
937
938
939
940
941
942
943
944
945
946
947
948
949
950
951
952
953
954
955
956
957
958
959
960
961
962
963
964
965
966
967
968
969
970
971
972
973
974
975
976
977
978
979
980
981
982
983
984
985
986
987
988
989
990
991
992
993
994
995
996
997
998
999
1000

Elusione del diritto interno e, cosiddetto, "abuso del trattato" (*)

SOMMARIO: RAPPORTI FRA ORDINAMENTI GIURIDICI. - 1. Il rispetto degli obblighi internazionali come vincolo costituzionale alla potestà legislativa statale (e regionale) ex art. 117, comma 1, Cost. - 2. Grado e forza di legge ordinaria della norma antiabuso derivata dai principi costituzionali tributari. - 3. Interpretazione internazionalmente orientata del divieto di abuso del diritto tributario. - 4. Concorso di norme antiabuso sulla medesima condotta: prevalenza della norma antiabuso convenzionale sul divieto di abuso elaborato dalla Cassazione. - RICOGNIZIONE DI CLAUSOLE *AD HOC* NEL SISTEMA DI *TAX TREATY LAW* ITALIANO. - 5. Le modifiche sostanziali apportate al commentario del modello Ocde in tema di uso improprio dei trattati alla luce del discusso rilievo ad esso attribuito a fini d'interpretazione. - 6. Opportunità di fare ricorso ad un criterio interpretativo logico fondato sulla costanza di impiego di date previsioni espresse nel sistema di "*tax treaty law*" di uno Stato. - 7. L'uso improprio (o applicazione abusiva) dei trattati e le distinte questioni correntemente ricondotte nel suo ambito: applicabilità della norma interna antielusiva e, cosiddetto, "abuso del trattato". - 8. Riconoscimento di norme antiabuso e riscontro della relativa costanza di impiego nel sistema di "*tax treaty law*" italiano: premessa. - 9. a) Previsioni convenzionali a contenuto antielusivo implicito e specifico; varietà e funzione. - 10. b) Previsione di applicabilità dei regimi interni antielusivi ai fini delle sole norme dell'accordo in materia di non discriminazione. - 11. (Segue) Ai fini di tutte le norme dell'accordo: previsione di mera applicabilità. - 12. (Segue) Previsione di applicabilità fondata sul riscontro dello scopo principale abusivo. - 13. (Segue) Previsione di scambio di informazioni espressamente finalizzato all'applicazione delle norme interne antielusive e al fine generale di prevenire l'elusione. - 14. c) Previsione di limitazione dei benefici convenzionali fondata sul riscontro dello scopo principale abusivo: a contenuto generale. - 15. (Segue) A contenuto specifico. - 16. d) Previsione di limitazione dei benefici convenzionali fondata sulla qualificazione del residente. - 17. Alcuni spunti conclusivi a riguardo dell'adozione del criterio interpretativo di costanza di impiego della stessa previsione antielusiva nel sistema degli accordi bilaterali italiani.

RAPPORTI FRA ORDINAMENTI GIURIDICI

1. *Il rispetto degli obblighi internazionali come vincolo costituzionale alla potestà legislativa statale (e regionale) ex art. 117, comma 1, Cost.* - In materia tributaria il tema dell'abuso del diritto ha trovato un

(*) Lavoro sottoposto a revisione esterna.

terreno molto proficuo di indagine soprattutto nei riguardi dei singoli ordinamenti interni e nondimeno, sia pur più di recente, nei confronti dell'ordinamento europeo, favorito da un contesto normativo, costituito dal diritto primario e da quello secondario, comune ai vari Stati membri.

Nell'ambito del diritto internazionale convenzionale le cose non stanno in questi termini: l'origine bilaterale degli accordi contro le doppie imposizioni, come tali fonti di diritti ed obblighi per i soli due Stati contraenti, nonché la diversità di modelli cui essi si ispirano, vuoi sotto un profilo di contenuti, per le divergenze fra il modello Ocde, quello delle Nazioni Unite, quello statunitense, etc., vuoi sotto un profilo temporale, per la continua opera di revisione cui questi singoli modelli sono sottoposti, ebbene, tutti questi fattori rendono quanto mai dispersiva l'indagine sul tema in discorso.

Ogni interprete del diritto interno guarda, poi, al problema dell'abuso su scala internazionale ed alle relative possibili soluzioni trasponendo in questo ambito gli strumenti normativi di contrasto che il proprio diritto interno offre, se e nei limiti in cui risultano applicabili anche a situazioni connotate da elementi di internazionalità (come alcuni sono). Il termine stesso "abuso", di impiego ricorrente (1), diventa espressione generica con cui si designano fenomeni e relativi strumenti di contrasto, sia di fonte legislativa, sia di elaborazione giurisprudenziale, non sempre riconducibili ad una matrice unitaria, differenziati da un ordinamento nazionale all'altro e talvolta conviventi nello stesso diritto interno: si allude al principio di prevalenza della sostanza sulla forma ("*substance over the form*"), alla simulazione ("*sham*", per gli ordinamenti di *common law*), alla "*legally ineffective transaction*", al "*business purpose*" o alla "*economic substance*", alla frode alla legge, alle varie clausole generali antielusive comunque formulate (la, cosiddetta, *general anti avoidance rule*-"*gaar*") (2), etc.

(1) Gli stessi termini con cui si indicano i fenomeni in esame ne risentono: è sufficiente rilevare come a riguardo dell'ordinamento giuridico italiano si affermi che l'espressione "abuso" è utilizzata inopinatamente in rapporto a quella di elusione, cfr.: G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in questa Rivista, 2010, II, 349. Di contro, si afferma, con riguardo all'ordinamento giuridico statunitense, come il termine abuso ("*abuse*"), rispetto a quello di elusione ("*avoidance*"), descriva più accuratamente le dottrine di contrasto usate negli Stati Uniti, cfr.: A.P. VARMA-P.R. WEST, *United States*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 95a, The Hague, 2010, 827, nt. 2.

(2) Per una sintesi di questa pluralità di strumenti, cfr.: S. VAN WEEGHEL, *General*

Ben si comprende, allora, come anche ciò contribuisca a determinare un quadro d'indagine estremamente articolato.

Infine, pur se un dato strumento normativo, di contrasto all'abuso del diritto interno, risulti applicabile anche a fatti connotati da elementi di internazionalità, i problemi interpretativi a carattere generale con cui occorre confrontarsi non possono ritenersi esauriti, giacché si pone un'altra questione, preliminare e di fondamentale importanza sia teorica che pratica, concernente l'applicabilità di tale strumento a situazioni disciplinate dai trattati contro le doppie imposizioni.

Diverso, infatti, può essere il modo in cui ogni singolo ordinamento giuridico interno si rapporta a quello internazionale, posta la separazione fra i due, poiché in quest'ultimo non vi è disciplina delle modalità secondo cui deve avvenire il relativo adattamento, il fenomeno, cioè, mediante cui si producono norme interne corrispondenti a quelle internazionali: tali modalità sono regolate soltanto nelle singole legislazioni nazionali, di solito nelle relative Costituzioni (3), sicché differenti possono essere gli schemi secondo cui sono definiti questi rapporti e di riflesso le soluzioni al problema interpretativo sopra accennato.

È sufficiente, a tal fine, comparare l'ordinamento interno italiano con quello statunitense: nel primo, ex art. 117, comma 1, Cost., il vincolo alle leggi statali e regionali derivante dagli obblighi internazionali conferisce alla norma convenzionale (meglio, alla norma che dà esecuzione al trattato) (4), secondo la ricostruzione della Corte costituzionale

Report, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 95a, The Hague, 2010, 4; AA.VV., *Abuse of tax law across Europe*, in *EC Tax Review*, 2010, 85 (Part One) e 123 (Part Two); *Form and substance in tax law*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. LXXXVIIa, The Hague, 2002, *passim*; G.S. Cooper (ed.), *Tax avoidance and the rule of law*, IBFD, Amsterdam, 1997, *passim*.

(3) A. CASSESE, *Modern Constitutions and International Law*, in *Rec. Cours de la Haye*, 1985-III, 331. Pur mancando nel diritto internazionale una disciplina delle modalità di adattamento, si afferma la sussistenza in esso di un vincolo agli effetti del risultato contemplato dalla norma internazionale, cfr.: B. CONFORTI, *Obblighi di mezzi ed obblighi di risultato nelle convenzioni di diritto uniforme*, in *Riv. internaz. priv. proc.*, 1988, 233.

(4) All'indomani della riforma costituzionale, attuata con legge n. 3/2001, il superamento del principio tradizionale di indifferenza del diritto interno rispetto al diritto internazionale che non avesse costituito oggetto di idonee procedure di adattamento parva, invero, legittimato dal nuovo testo costituzionale che, riferendosi agli "obblighi internazionali", apparentemente poneva un vincolo nei riguardi di questi obblighi a prescindere che derivassero da norme oggetto, o non, di adattamento nel diritto interno. Tut-

nelle ormai storiche sentenze n. 348 e n. 349/2007 (5), una forza di resistenza maggiore rispetto alla legge interna successiva, senza peraltro attribuire ad essa un rango costituzionale, ma comunque un rango intermedio fra le due (6).

Di contro, secondo la Costituzione americana – che statuisce (art. VI, 2°) *“This Constitution, and the Laws of the United States which shall be made in Pursuance thereof; and all Treaties made, or which shall be made, under the Authority of the United States, shall be the supreme Law of the Land ...”* (7) – la norma interna federale ha, comunque, pari ran-

tavia, valorizzando la collocazione dell'art. 117 entro il titolo V (Regioni, Province e Comuni) della II parte della Costituzione (Ordinamento della Repubblica), si desume che il disposto del comma 1 non attiene al rapporto fra fonti, bensì al rapporto fra ordinamenti: da un lato, il rapporto fra quello generale della Repubblica e gli ordinamenti, parziali rispetto ad esso, dello Stato e delle Regioni; dall'altro, il rapporto fra ciascuno di tali ordinamenti e quello internazionale. E così, anche sul piano testuale, l'espressione “vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali” presuppone la preesistenza di tali vincoli, rinviando alla disciplina dei rapporti della Repubblica con l'ordinamento internazionale e quello comunitario desumibili dagli artt. 10 e 11. Per tali argomenti; in giurisprudenza, cfr. Cass., sez. lav., 26 luglio 2006, n. 17004, in *Giur. cost.*, 2006, 3500; Cass., sez. lav., 9 agosto 2006, n. 17971, *ivi*, 3503; in dottrina, cfr. C. PINELLI, *I limiti generali alla potestà legislativa statale e regionale e i rapporti con l'ordinamento internazionale e con l'ordinamento comunitario*, in *Foro it.*, 2001, V, 195; *Id.*, *Effetti orizzontali di direttive comunitarie e rispetto degli obblighi comunitari e internazionali ex art. 117, comma 1, Cost.*, in *Giur. cost.*, 2006, 3515; R. MASTROIANNI, *Le norme comunitarie non direttamente efficaci costituiscono parametro di costituzionalità delle leggi interne?*, in *Giur. cost.*, 2006, 3530. D'altronde, la nuova previsione dell'art. 117, comma 1, Cost., non contempla alcun meccanismo di adattamento, ma presuppone piuttosto l'operare di quelli già previsti dall'ordinamento, cfr.: E. CANNIZZARO, *La riforma “federalista” della Costituzione e gli obblighi internazionali*, in *Riv. dir. internaz.*, 2001, 923; S.M. CICCONE, *Creazione indiretta del diritto e norme interposte*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it, 19 maggio 2008, 2, e nella tradizionale ricostruzione di questi ultimi si escludeva (e si esclude tuttora), in assenza di adattamento, l'applicazione interna di norme prodotte dal diritto internazionale.

(5) Corte cost., sent. 22 ottobre 2007, n. 348 e 349, in *Giur. cost.*, 2007, 3475 e 3535.

(6) Invece nel sistema *ante* riforma costituzionale del 2001 alla norma di adattamento al diritto convenzionale era largamente riconosciuto un valore formale pari a quello dell'atto normativo contenente il relativo ordine di esecuzione: dunque, di regola, quello della legge ordinaria. Tale riconoscimento è stato più volte affermato dalla Corte, da ultimo cfr. Corte cost., 19 marzo 2001, n. 73, in *Giur. cost.*, 2001, 428, con riferimento alle “norme di diritto internazionale pattizio prive di un particolare fondamento costituzionale”.

(7) La Costituzione è leggibile sul sito: http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_transcript.html.

go di quella convenzionale e i contrasti tra le due sono risolti in base al criterio temporale di successione delle leggi (8).

Ciò può avere rilevanti conseguenze sul tema in discorso, in quanto se è questione di stabilire se a una data situazione è applicabile una norma (di origine) convenzionale, oppure una norma antielusiva interna successiva in contrasto con la prima, la soluzione può essere differente a seconda che la prospettiva sia quella dell'ordinamento giuridico statunitense, ovvero di quello italiano.

Il criterio temporale di successione delle leggi conduce, infatti, entro l'ordinamento statunitense, all'applicazione della norma interna successiva (cosiddetta, "*later-in-time rule*"), benché, comunque, costituisca un principio interpretativo seguito dalle Corti americane quello secondo cui la legge posteriore prevale solo se vi è una chiara intenzione della volontà del legislatore di contravvenire al trattato, ossia, solo se il legislatore contravviene con piena conoscenza di causa. Ma se una tale, chiara, volontà vi è, il giudice americano deve applicare la norma federale, nonostante che, in tal modo, vi sia violazione di un obbligo internazionale (cosiddetto, "*treaty override*") (9).

Diversamente, per il diritto italiano, l'eventuale contrasto fra una norma convenzionale e una norma interna successiva non genera, secondo quella che è un'importante opera di interpretazione dottrinale e giurisprudenziale tutt'ora in corso (10), un problema di successione delle leggi nel tempo o valutazioni sulla rispettiva collocazione gerarchica delle norme in contrasto, bensì una questione di legittimità costituzionale che

(8) Cenni in: A.P. VARMA-P.R. WEST, *United States*, cit., 838-839, nt. 45, con riguardo allo specifico tema delle norme interne antiabuso. Il tema, in generale, è sviluppato approfonditamente da: S.E. SHAY, *The relationship of tax treaties to domestic law in the United States*, in *Tax Treaties and domestic legislation*, Proceedings of a Seminar held in Rio de Janeiro in 1989 during the 43rd Congress of the International Fiscal Association, Vol. 14b, IFA, Deventer - Boston, 12.

(9) Così: B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 2002, 302. Richiami ripetuti a questo risalente principio affermato dalla giurisprudenza americana in: S.E. SHAY, *The relationship of tax treaties to domestic law in the United States*, cit., 13 ss., e spec. 14-15 per l'applicazione di tale principio nel caso *Estate of Burghardt* del 1983, caso riguardante una norma interna federale (1976) successiva ad una norma convenzionale, nella specie della Conv. Italia-Stati Uniti, conclusa nel 1955, contro le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni.

(10) A. PIZZORUSSO, *Fonti del diritto*, in *Commentario del Codice Civile Scialoja-Branca*, a cura di Galgano F., Disposizioni sulla legge in generale art. 1-9, 2011, Bologna, 755.

ha come oggetto la legge interna e come parametro interposto la norma convenzionale (11).

Lo stesso è a dirsi in ipotesi di contrasto fra norma convenzionale e norma interna anteriore, configurandosi sempre una questione di legittimità costituzionale di competenza del giudice delle leggi: è quanto è stato, implicitamente, affermato dalla sentenza costituzionale n. 39/2008 (12), sia pur con critiche da parte della dottrina, che ritene non esservi ragione, se la legge di esecuzione del trattato è posteriore, che l'interprete non debba applicarla, in luogo della legge interna, sulla base del principio che la legge successiva abroga l'antecedente (13).

Ciò consegue alla visione che la Corte costituzionale ha della disposizione dell'art. 117, comma 1, Cost., quale norma che realizza un rinvio mobile alla norma convenzionale di volta in volta conferente. Norma, quest'ultima, che – nelle parole della Corte – dà vita e contenuto agli obblighi internazionali genericamente evocati e, con essi, al parametro costituzionale di riferimento dell'art. 117, comma 1, Cost., si da essere qualificabile come norma interposta (14). Il parametro diventa quindi concretamente operativo solo se vengono determinati quali siano gli obblighi internazionali che vincolano la potestà legislativa statale e regionale e tale determinazione si effettua tramite il rinvio mobile alla norma convenzionale (15).

(11) Corte cost., sent. 22 ottobre 2007, n. 348, par. 4.3. e par. 4.5. del *Considerato in diritto*.

(12) Questo asserto (implicito) fa parte di un decalogo di affermazioni del giudice delle leggi sul modo di operare dei vincoli internazionali sintetizzate da: E. LAMARQUE, *Il vincolo alle leggi statali e regionali derivante dagli obblighi internazionali nella giurisprudenza comune*, in www.cortecostituzionale.it, relazione presentata al Seminario dal titolo: Corte Costituzionale, giudici comuni e interpretazioni adeguatrici, Roma, Palazzo della Consulta, 6 novembre 2009.

(13) B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 2010, 327. La soluzione proposta dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 39 del 2008 è stata oggetto sul punto di critiche e di auspicati ripensamenti, in quanto già prima della riforma costituzionale nessuna difficoltà aveva incontrato la giurisprudenza a garantire la prevalenza della norma Cedu sulla legge ordinaria precedente (le difficoltà riguardavano, piuttosto, la legge ordinaria successiva): la sentenza n. 39 afferma, infatti, la necessità di ricorrere alla Corte costituzionale in caso di contrasto, con ciò implicitamente negando la forza di abrogazione propria dell'intervento di una legge successiva di pari grado, cfr.: R. MASTROLIANNI, *La sentenza della Corte cost. n. 39 del 2008 in tema di rapporti tra leggi ordinarie e Cedu: anche le leggi cronologicamente precedenti vanno rimosse dalla Corte costituzionale?*, in www.forumcostituzionale.it, 2008, 2-3.

(14) Corte cost., sent. 22 ottobre 2007, n. 349, par. 6.2. del *Considerato in diritto*.

(15) Metodica, questa, del rinvio, ben conosciuta nel diritto internazionale privato,

Per quanto concerne il giudice comune, questi non ha, dunque, il potere di disapplicare la norma interna (ordinaria) ritenuta in contrasto con la norma convenzionale, come avviene in ipotesi di contrasto con la norma comunitaria stante la garanzia costituzionale che quest'ultima ha nella previsione dell'art. 11 Cost. L'asserita incompatibilità con la norma convenzionale si presenta, infatti, come una questione di legittimità costituzionale per eventuale violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., ciò che rientra nell'esclusiva competenza del giudice delle leggi (16).

Compete, piuttosto, al giudice comune interpretare la disposizione interna in modo conforme alla norma internazionale entro i limiti nei quali ciò sia permesso dai testi normativi ed investire la Corte costituzionale della questione di legittimità, rispetto al parametro dell'art. 117, comma 1, Cost., solo qualora ciò non sia possibile, ovvero dubiti della compatibilità della norma interna con quella convenzionale interposta (17), oppure se l'eventuale diritto vivente che si formi in materia faccia sorgere dubbi sulla legittimità costituzionale della norma interna medesima (18).

Benché tutte le sentenze in materia di vincoli derivanti dagli obblighi internazionali ex art. 117, comma 1, Cost., fino ad ora pronunciate dalla Corte costituzionale (19) riguardino la Convenzione europea per la

cfr.: R. MONACO - C. CURTI GIALDINO, *Manuale di diritto internazionale pubblico*, Parte generale, Torino, 2009, 359. La tecnica del rinvio mobile permette di operare il diretto coordinamento con la norma dell'ordinamento internazionale, rispettandone pienamente l'originaria valenza prescrittiva nell'attuazione interna dell'obbligo internazionale, cfr.: P. SALERNO, *Diritto internazionale. Principi e norme*, Padova, 2011, 374.

(16) Corte cost., sent. 22 ottobre 2007, n. 348, par. 4.3, del *Considerato in diritto*. Le valutazioni espresse dalla Corte nella sentenza n. 348/2007, a riguardo della (corretta) distinzione tra norme Cedu e norme comunitarie, circa la mancanza di effetti diretti nell'ordinamento interno delle norme Cedu, ed in generale delle norme internazionali pattizie, hanno sollevato reazioni in dottrina. Infatti, la natura di trattato "self executing" della Cedu – o quanto meno di una parte delle sue disposizioni – è ritenuto essere un dato consolidato e incontrovertibile sia nella giurisprudenza della Corte europea, alla quale la stessa sentenza n. 348 attribuisce valore decisivo per l'interpretazione di questo testo convenzionale, sia nella giurisprudenza interna, cfr.: R. MASTROIANNI, *La sentenza della Corte cost. n. 39 del 2008 in tema di rapporti tra leggi ordinarie e Cedu: anche le leggi cronologicamente precedenti vanno rimosse dalla Corte costituzionale?*, cit., 2.

(17) Corte cost., sent. 22 ottobre 2007, n. 349, par. 6.2, del *Considerato in diritto*.

(18) Corte cost., sent. 16 luglio 2009, n. 239, par. 3, del *Considerato in diritto*; Corte cost., sent. 16 novembre 2009, n. 311, par. 6., in *Giur. cost.*, 2009, 4657.

(19) Per sentenze successive a quelle suindicate, cfr.: I. CARLOTTO, *I giudici comuni e gli obblighi internazionali dopo le sentenze n. 348 e n. 349/2007 della Corte costi-*

salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (Cedu) (20), e non qualsivoglia altro trattato internazionale "ordinario" stipulato dall'Italia (21), quanto da essa enunciato, e sopra sintetizzato, non è comunque limitato alla sola Convenzione europea e dunque vale anche per ogni altro accordo internazionale "ordinario" (22): in questi termini si è inteso anche da parte della giurisprudenza comune (23).

tuzionale: un'analisi sul seguito giurisprudenziale (Parte I), in *Politica dir.*, 2010, 41, e (Parte II) *ivi*, 285.

(20) Nel sistema normativo anteriore alla riforma del 2001 la negazione di una tutela costituzionale ai trattati internazionali, simile a quella che, all'opposto, si riconosceva (e si riconosce) al Trattato istitutivo della Comunità europea sulla base dell'art. 11 Cost., non ha impedito il porsi di un problema di applicazione del diritto convenzionale nei giudizi interni: a partire dagli anni novanta ha iniziato a delincarsi un indirizzo della giurisprudenza costituzionale favorevole ad invocare indirettamente e con una certa varietà di forme, nei giudizi di legittimità, i trattati internazionali insieme al parametro di costituzionalità cui si riferiva il sindacato. Alla formazione di questo orientamento hanno, tuttavia, contribuito, in modo decisivo, i trattati a garanzia dei diritti dell'uomo, in virtù della relativa connotazione a tutela di valori fondamentali, con adesione pressoché universale degli Stati e dunque con maggiori possibilità di essere "costituzionalizzati" sul modello dei trattati comunitari. La questione non ha, all'opposto, riguardato le convenzioni che riflettono una logica sinallagmatica con obblighi di natura strettamente reciproca, cfr. F. SALERNO, *Il neo-dualismo della Corte costituzionale nei rapporti tra diritto internazionale e diritto interno*, in *Riv. dir. internaz.*, 2006, 380. Su tali forme di utilizzo dei trattati e per citazioni bibliografiche, oltre al lavoro monografico di: A. AMODEO, *I trattati internazionali dinanzi alla Corte costituzionale*, Milano, 1999, *passim*, si rinvia a: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, 22 ss.

(21) Intendendo per "ordinario" il trattato non riconducibile all'art. 11 Cost., cfr.: R. MONACO - C. CURTI GIALDINO, *Manuale di diritto internazionale pubblico*, cit., 359.

(22) In particolare, si evidenzia come il carattere parametrico delle norme Cedu non derivi, secondo le sentenze 348 e 349, da un particolare valore del trattato che le contiene rispetto alla generalità degli altri trattati, bensì derivi dalla qualificazione delle norme suddette come norme interposte, e come anche l'ulteriore qualificazione alla stregua di norme di rango sub-costituzionale discenda dal riconoscimento di tale grado gerarchico come carattere tipico delle norme interposte, ciò che è stato esplicitamente riconosciuto dalla stessa Corte cost., sent. 4 dicembre 2009, n. 317, cfr.: S.M. CICCONE, *Tipologia, funzione, grado e forza delle norme interposte*, in www.rivistaaic.it (Associazione Italiana dei costituzionalisti), 2011, 3. Ciconetti muove, peraltro, critiche alla tesi sostenuta dalla Corte, negando in specie che tutte le norme interposte, in quanto tali, abbiano un grado gerarchico sub-costituzionale. Adduce al riguardo tre casi di norme costituzionali (fra le quali non risulta compresa quella dell'art. 117, comma 1, Cost.); Id., *Creazione indiretta del diritto e norme interposte*, in *Giur. it.*, 2008, 573. In generale, sulle norme interposte: M. SICLARI, *Le "norme interposte" nel giudizio di costituzionalità*, Padova, 1992, *passim*.

(23) È quanto afferma: E. LAMARQUE, *Il vincolo alle leggi statali e regionali derivante dagli obblighi internazionali nella giurisprudenza comune*, cit., 8, riferendosi, più in generale, ai trattati internazionali diversi dalla Convenzione europea.

In particolare, nelle decisioni di quest'ultima che hanno riguardato trattati siffatti è emersa una certa varietà di strumenti cui i giudici comuni hanno fatto ricorso nell'esperire la via preferenziale dell'interpretazione conforme al vincolo internazionale, evitando la soluzione estrema della proposizione della questione di legittimità costituzionale (24).

D'altronde, si era osservato, a riforma appena avvenuta e molto prima che si pronunciasse la Corte costituzionale con le due sentenze n. 348 e n. 349/2007, come il controllo di costituzionalità sulle leggi che non avessero rispettato i vincoli internazionali non dovesse essere enfatizzato. Come l'intervento della Corte non potesse che essere eccezionale. Come la prevalenza del trattato sulle leggi interne anche posteriori fosse da attuare anzitutto sul piano interpretativo. Come lo strumento preferibile, a tale riguardo, fosse quello della presunzione di conformità delle norme interne al diritto internazionale, ossia il principio di specialità, cosiddetto, *sui generis*. Come, solo ove si fosse accertato la volontà del legislatore di ripudiare un'obbligazione internazionale preesistente, vi fosse spazio, quale unica soluzione, per la declaratoria di illegittimità costituzionale della norma interna incompatibile (25).

Posto che il criterio interpretativo di presunzione di conformità operava già prima della riforma costituzionale, la nuova norma dell'art. 117, 1° comma, Cost. rafforza, allora, il preesistente dovere di interpretazione conforme in capo ai vari operatori giuridici interni (26), anzi questo

(24) Per l'opera di interpretazione della Corte costituzionale e sui vari dubbi da essa sollevati nelle sue sentenze, cfr.: G. GAJA, *Il limite costituzionale del rispetto degli "obblighi internazionali": un parametro definito solo parzialmente*, in Riv. dir. int., 2008, 136; L. CONDORELLI, *La Corte costituzionale e l'adattamento dell'ordinamento italiano alla CEDU o a qualsiasi obbligo internazionale?*, in Dir. umani e dir. internaz., 2008, 305-306; L. GAROFALO, *Obblighi internazionali e funzione legislativa*, Torino, 2009, *passim*.

(25) B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, 2002, cit., 302-303 e 304, in particolare, sulla specialità *sui generis*, intendendosi con ciò che la norma internazionale è sorretta non solo e non tanto dalla volontà che certi rapporti siano regolati in un certo modo, quanto dalla volontà che gli obblighi internazionali siano rispettati. Il trattato, insomma, una volta acquistata validità formale all'interno dello Stato, finisce con l'essere sorretto nell'ambito dell'ordinamento interno da una *duplice* volontà normativa nei termini suddetti. Tesi sostanzialmente ribadita in: B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 2010, 326-329. Anche: B. CONFORTI, *Note sulle recenti modifiche della Costituzione italiana in tema di rispetto degli obblighi internazionali e comunitari*, in Studi di diritto internazionale in onore di Gaetano Arangio Ruiz, vol. 1, Napoli, 2004, 495.

(26) F. SORRENTINO, *Il diritto europeo nella giurisprudenza della Corte costituzionale: problemi e prospettive*, in Quaderni regionali, 2006, 636. Conforme: G. CATALDI, *Convenzione europea dei diritti umani e ordinamento italiano. Una storia infinita?*, in Dir. umani e dir. internaz., 2008, 330-331.

criterio, risalente e consolidato, è divenuto ora vincolante per l'interprete (27).

Dunque, con la riforma costituzionale non vengono meno i tradizionali canoni interpretativi. Oltre a quello di presunzione di conformità, non perde di valore il criterio comune di specialità, ossia il criterio che considera il trattato come diritto speciale *ratione materiae* o *personarum* (28).

È proprio di tale criterio di specialità si hanno alcune interessanti e recenti applicazioni nella giurisprudenza tributaria in materia di accordi contro le doppie imposizioni (29).

2. Grado e forza di legge ordinaria della norma antiabuso derivata dai principi costituzionali tributari. - L'importante opera d'interpretazio-

(27) P. SALERNO, *Diritto internazionale. Principi e norme*, Padova, 2011, 393.

(28) B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, 2002, cit., 302 e 201 e 2010, 327, evidenziando, peraltro, come un tale criterio non sempre risulti applicabile, ben potendo una legge interna regolare una materia più specifica rispetto al trattato internazionale.

(29) Lo evidenzia, a favore dell'uso di questo criterio e ricordando che a differenza del criterio di presunzione di conformità, cui si è riferita la sentenza n. 349 della Corte costituzionale, per il canone della specialità, nella comune accezione, non vi è alcun cenno da parte della Corte: E. LAMARQUE, *Il vincolo alle leggi statali e regionali derivante dagli obblighi internazionali nella giurisprudenza comune*, cit., 13, citando quattro decisioni della Cassazione riguardanti l'accordo bilaterale italiano con la Svizzera, cfr.: Cass., sez. trib., 16 gennaio 2009, n. 941; 13 febbraio 2009, n. 3556 e 3557; 22 luglio 2009, n. 17076. Al contrario l'Autrice critica la decisione, cfr.: Cass., sez. trib., 19 gennaio 2009, n. 1138, riguardante il trattato contro le doppie imposizioni dell'Italia con l'Irlanda, con cui la Cassazione ha risolto il conflitto fra norma interna e norma di esecuzione dell'accordo bilaterale invocando il criterio di specialità *sui generis*, criterio quest'ultimo che non appare a Lamarque un adeguato strumento d'interpretazione conforme al vincolo internazionale quale richiesto dalla Corte costituzionale, quanto, piuttosto un metodo alternativo a quello da essa configurato per assicurare il rispetto dell'art. 117, comma 1, Cost. Infatti, secondo l'Autrice un tale criterio prevede che la norma convenzionale prevalga sempre su quella interna, non conciliandosi in tal modo con il meccanismo delineato dalla Corte secondo cui essa deve poter essere adita almeno in date ipotesi, ossia quando il contrasto non possa essere risolto dal giudice comune con gli ordinari mezzi interpretativi. Perciò Lamarque rivolge alla Cassazione la critica di aver invocato a sproposito nella suddetta sentenza il criterio di specialità *sui generis*, invece che il comune criterio di specialità, correttamente invocato in tutte le altre decisioni. In realtà, le 4 sentenze della Cassazione sopra citate, che la Lamarque elogia, sono censurabili in quanto la Corte, omettendo di compiere un'indagine che riguardava il diritto convenzionale, interpreta solo il diritto interno e, anche nel fare ciò, non si cura dell'interpretazione conforme al trattato imposta dall'art. 117, comma 1, Cost., cfr.: P. TARIGO, *Criteri di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2009, 1623 ss.

ne che la dottrina costituzionalista ed internazionalista, nonché la giurisprudenza, stanno portando avanti a riguardo del vincolo del rispetto degli obblighi convenzionali fa da premessa ad una questione a carattere tributario, particolarmente rilevante sul piano scientifico e densa di implicazioni concrete, che occorre ora esaminare.

Si allude ad un eventuale contrasto fra il divieto di abuso del diritto – come direttamente derivato in tema di tributi non armonizzati, secondo la giurisprudenza di Cassazione, dai principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione – ed una norma interna che dia esecuzione, nell'ordinamento giuridico italiano, ad una norma di un trattato contro le doppie imposizioni (30).

Il contrasto potrebbe profilarsi a fronte di quel tipo di previsione, ricorrente nei trattati per svariate classi reddituali, nonché per taluni patrimoniali, ed avente funzione di prevenire la doppia imposizione giuridica internazionale, che limita la competenza legislativa dello Stato contraente italiano di non residenza (pattizia) in ragione di un criterio di collegamento esclusivo disposto a favore dell'altro Stato contraente (31), se a tale limitazione – ed all'assenza di prelievo fiscale che ad essa nell'ordinamento italiano consegue (se rispettata dal legislatore) – si opponga il divieto di abuso elaborato dalla giurisprudenza, divieto che, di contro, per come interpretato in una fattispecie concreta, determini l'applicazione delle imposte in Italia.

In un tale contesto normativo tributario la questione dei rapporti fra norma convenzionale e norma interna, esaminata nel paragrafo prece-

(30) Cfr.: Cass., SS.UU., sent. 23 dicembre 2008, n. 30055, nonché sent. 30056 e sent. 30057. Come noto, la Cassazione si è trovata a dover risolvere, a tutela dell'interesse fiscale, il problema della mancanza di una disposizione espressa generale antiabuso entro l'ordinamento giuridico italiano, sul tipo di quella dell'art. 42 *Abgabenordnung* dell'ordinamento tedesco, cfr.: F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in questa Rivista, 2010, I, 444.

(31) Ad esempio, per gli utili di un'impresa, residente di uno Stato contraente, derivanti dall'esercizio dell'attività nell'altro Stato contraente senza una stabile organizzazione (con riferimento al modello OCDE 2010, art. 7, par. 1), come per i canoni provenienti da uno Stato contraente e il cui beneficiario effettivo sia un residente dell'altro Stato contraente (art. 12, par. 1), oppure, per gli utili di capitale che un residente di uno Stato contraente derivi dall'alienazione, in particolare, di azioni di una società residente dell'altro Stato contraente (art. 13, par. 5), o per la classe degli altri redditi, ossia per gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente, qualunque ne sia la provenienza, che non sono trattati negli articoli precedenti a quello in esame (art. 21, par. 1), etc.

dente, si connota per date conseguenze che in via ipotetica si potrebbero far discendere dalla diretta derivazione da principi costituzionali che la giurisprudenza di Cassazione sostiene a riguardo del divieto di abuso del diritto tributario.

Innanzitutto, la circostanza che la norma ponente questo divieto di abuso sia ricavata dai suddetti principi costituzionali solleva una prima questione interpretativa, ossia se tale norma sia un tutt'uno con tali principi e da essi derivi, perciò, anche il relativo grado gerarchico e conseguente forza costituzionale, oppure se da tali principi si distingua per esprimere un diverso valore, non costituzionale e, quanto a grado e forza, quelli di legge ordinaria.

Se alla norma antiabuso fosse riconosciuto un grado e conseguente forza di legge costituzionale, il contrasto con essa della norma di adattamento al trattato determinerebbe l'illegittimità costituzionale di quest'ultima.

Infatti, la norma di esecuzione di un trattato contro le doppie imposizioni, come tutte le norme che si creano nell'ordinamento interno per effetto dell'adattamento di qualsivoglia altro accordo internazionale, può essere sottoposta ad un controllo di costituzionalità, controllo da cui deve conseguire il relativo annullamento, se viola una norma costituzionale. Dette norme, infatti, non sono state costituzionalizzate, bensì restano sottomesse all'intera Costituzione, e non solo ai suoi principi fondamentali. La dottrina e la giurisprudenza convergono su questo punto: ciò valeva prima della riforma costituzionale (32) e vale ancora dopo di essa (33).

(32) Per tutti: E. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, Milano, 1991, *passim*.

(33) Corte cost., sent. 22 ottobre 2007, n. 348, par. 4.7, del *Considerato in diritto*: "La particolare natura delle stesse norme, diverse sia da quelle comunitarie sia da quelle concordatarie, fa sì che lo scrutinio di costituzionalità non possa limitarsi alla possibile lesione dei principi e dei diritti fondamentali ... o dei principi supremi ..., ma debba estendersi ad ogni profilo di contrasto tra le 'norme interposte' e quelle costituzionali. L'esigenza che le norme che integrano il parametro di costituzionalità siano esse stesse conformi alla Costituzione è assoluta e inderogabile ...". Anche la dottrina ribadisce come il controllo di costituzionalità sulla norma internazionale recepita nell'ordinamento italiano debba restare pieno in relazione a tutti i parametri costituzionali, così come lo era prima della riforma, senza incontrare alcun limite o condizionamento, a maggior ragione dopo la riforma, essendo divenuti gli obblighi internazionali parametro interposto di costituzionalità delle altre leggi: il giudice comune non può, insomma, ritenere che il rispetto da parte del legislatore del vincolo internazionale compensi, o addirittura giustifichi, il sacrificio dei diritti costituzionali della persona, per tutti cfr.: E. LAMARQUE, *Il vincolo alle leggi statali e regionali derivante dagli obblighi internazionali nella giurisprudenza comune*, cit., 22.

La diversa opzione di grado e forza di legge ordinaria della norma implicita che sancisce il divieto di abuso solleva un'altra questione, consistente nello stabilire se, nell'ipotesi estrema che tale norma interna sia investita dal giudizio di costituzionalità, in quanto il giudice comune dubita della sua compatibilità con un trattato, la Corte debba tener conto solo del vincolo di rispetto degli obblighi internazionali, ex art. 117, comma 1, Cost., oppure debba considerare, bilanciandoli con ragionevolezza, anche gli interessi costituzionalmente protetti contenuti in altri articoli della Costituzione e, primi fra tutti, proprio i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione da cui la Cassazione deriva direttamente il divieto di abuso del diritto tributario, tanto più considerato che il dovere tributario, per come concepito da parte della dottrina maggioritaria (34), è incluso fra i doveri inderogabili dell'art. 2 Cost., cui si correla, in capo al contribuente, la titolarità di un diritto inviolabile, fondamentale.

Tale questione si riporta a quella che, più in generale, la dottrina costituzionalista ed internazionalista ha sollevato a riguardo del percorso argomentativo seguito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 348/2007, e particolarmente della sua affermazione che il controllo di costituzionalità delle leggi nazionali "deve sempre ispirarsi al ragionevole bilanciamento tra il vincolo derivante dagli obblighi internazionali, quale imposto dall'art. 117, comma 1, Cost., e la tutela degli interessi costituzionalmente protetti contenuti in altri articoli della Costituzione" (35).

(34) Per tutti: G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 21, 75 ss., spec. 80, 84, per il quale il diritto inviolabile dell'uomo, sia come singolo, sia come membro, alla giustizia tributaria, ex art. 2 Cost., si distingue dai diritti economici (proprietà, iniziativa economica, ecc.) che, diversamente, godono di una garanzia costituzionale attenuata.

Esclude espressamente che il principio di capacità contributiva, inteso quale mero criterio di riparto e non quale capacità economica qualificata, costituisca un principio fondamentale della Costituzione, a differenza del principio di uguaglianza (in cui il primo risulta riassorbito), riconosciuto come "controlimito": F. GIALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, 414, posizione ribadita in: *Id.*, *I Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 99 e 140; *Id.*, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.*, 2008, 921. Per la critica a questa tesi che attribuisce efficacia di controlimito al principio di uguaglianza, cfr.: G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in questa Rivista, 2011, I, 532.

(35) Corte cost., sent. 22 ottobre 2007, n. 348, cit., par. 4.7. del *Considerato in diritto*. Le valutazioni sono qui espresse dalla Corte a riguardo delle norme Cedu, ma sono intese in dottrina come riferite ai trattati internazionali in genere.

In base a questa affermazione della Corte, non intesa in modo univoco in dottrina, sembrerebbe, invero, secondo un orientamento, che l'obbligo di osservanza degli impegni internazionali da parte del legislatore, e di riflesso dei giudici, non sia imprescindibile e che ben possa ottenersi, nel bilanciamento secondo valore, la preminenza di un principio fondamentale ed immodificabile della Costituzione rispetto all'interesse tutelato dalla norma convenzionale (36).

Ora, il bilanciamento è tecnica di giudizio per la composizione di diritti, doveri, interessi e principi a rilevanza costituzionale, perciò propria di tale giustizia (37), che si distingue, secondo l'orientamento prevalente della dottrina italiana, dai giudizi sia di eguaglianza, sia di ragionevolezza (38). Minoritario è, infatti, il pensiero di quanti si muovono in una prospettiva di ricostruzione unitaria, vuoi intendendo il principio di ragionevolezza alla stregua di presupposto comune degli strumenti di controllo della discrezionalità del legislatore, strumenti dei quali fa parte il sindacato intorno al ragionevole bilanciamento di interessi (39), vuoi risolvendolo nel bilanciamento (40).

La questione principale, che in sede di teoria del bilanciamento la giurisprudenza pone, consiste nell'esigenza di limitare il giudizio a interessi aventi valore costituzionale: al giudice costituzionale è perciò richiesto, sul piano teorico, di escludere dal bilanciamento interessi di dubbia natura costituzionale o valori presentati come costituzionali, ma in realtà dettati solo da esigenze politiche, e, sul piano pratico, di ponderare caso per caso, verificando in via preventiva l'esistenza in concreto di interessi di rango costituzionale quale presupposto ineludibile di un corretto bilanciamento (41).

Il bilanciamento, inoltre, presuppone la concreta sussistenza di un conflitto fra interessi costituzionali, interessi che di solito sono eteroge-

(36) A. RUGGERI, *Sistema integrato di fonti, tecniche interpretative, tutela dei diritti fondamentali*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it, 2009, 5.

(37) G. ZAGREBELSKY, *Processo costituzionale*, in Enc. dir., XXXVI, Milano, 1987, 521 ss.

(38) Per tutti: L. PALADIN, *Ragionevolezza (principio di)*, in Enc. dir., Aggiornamento, I, Milano, 1997, 899 ss.

(39) A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001, 385 ss.

(40) Per tutti: L. D'ANDREA, *Ragionevolezza e legittimazione del sistema*, Milano, 2005, *passim*.

(41) A. MORRONE, *Bilanciamento (giustizia costituzionale)*, in Enc. dir., Annali, Milano, 2008, vol. II, tomo 2, 185 ss., c in http://campus.eib.unibo.it/41226/1/andrea_morrone_-_voce_bilanciamento.pdf, 8, da cui si cita.

nei. Non è escluso, tuttavia, che il valore possa essere lo stesso: in tal caso il conflitto emerge perché gli interessi, pur omogenei, sono imputabili a soggetti in posizione antagonistica (42).

Ciò premesso, la soluzione da porgere alle due questioni interpretative sopra prospettate è nel senso di escludere tanto che tale norma implicita antiabuso abbia grado e forza costituzionale, quanto che un suo vaglio di costituzionalità sollevi un problema di bilanciamento, sul fronte opposto a quello dell'art. 117, comma 1 Cost., con i principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, ossia con quei principi da cui detta norma è derivabile secondo la Cassazione. La diretta derivazione da principi costituzionali del divieto "di trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diversa dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale" (43) non comporta in alcun modo che tale divieto sia un tutt'uno con questi principi, né che esprima un valore identico al loro ed, infine, che sia contenuto nelle medesime norme di grado e forza costituzionale che li racchiudono.

Di riflesso, se tale norma antiabuso è investita dal vaglio di costituzionalità, neppure è questione di porre per essa il problema di un giudizio di bilanciamento con questi principi costituzionali: il valore tutelato in modo specifico da siffatta norma antiabuso è un valore rilevante giuridicamente, ma subcostituzionale, come tale escluso dal bilanciamento.

Il valore di questo divieto di abuso è, infatti, specificamente quello di ripristinare l'interesse che conforma una data fattispecie legale e che è stato sviato, da parte del soggetto, mediante una condotta mirata a perseguire un differente interesse in un caso concreto.

Si tratta di una norma ben distinta dai principi costituzionali da cui è derivata, ad essi sotto ordinata, e con un sottostante grado e forza di legge ordinaria. E per quanto giuridicamente riconosciuto e rilevante sia per l'ordinamento tributario il divieto di abuso del diritto tributario, e pur concepito come diretta derivazione dei principi costituzionali, esso non rappresenta, in sé e per sé, un valore costituzionale da bilanciare.

Un conto è, insomma, affermare che il divieto di abuso deriva direttamente da dati principi costituzionali, altro è sostenere che questo di-

(42) Cfr.: A. MORRONE, *Bilanciamento (giustizia costituzionale)*, cit., 9-10.

(43) Per tutte: Cass., SS.UU., sent. 23 dicembre 2008, n. 30055, 2.2.

viato ha copertura costituzionale, che è costituzionalizzato, ciò che assolutamente non è.

Eccezionalmente la Costituzione tedesca (Legge fondamentale, "Grundgesetz") si occupa dell'abuso, con una specifica previsione, contenuta nel relativo art. 18 (44), che stabilisce la perdita dei diritti costituzionali da parte di chi abbia abusato di essi: norma "rimasta peraltro praticamente inoperante e senza imitatori" (45).

La norma implicita elaborata dalla Cassazione ha grado e forza pari a quello che in altri ordinamenti stranieri, fra cui quello tedesco, possiede un altro tipo di norma, norma che ha una sua disposizione espressa di definizione della fattispecie esclusiva, come è nel diritto spagnolo, in quello svizzero, etc., e nello stesso diritto italiano con l'art. 37-bis, DPR n. 600/1973, ossia un grado subcostituzionale (46).

Tale grado e conseguente forza di legge ordinaria non impedisce il riconoscimento del divieto di abuso a principio generale dell'ordinamento tributario, attuativo di previsioni costituzionali (ve ne sono numerosi altri esempi, come noto, nello Statuto dei diritti del contribuente).

3. Interpretazione internazionalmente orientata del divieto di abuso del diritto tributario. - In ragione di quanto si è fino a qui detto, come per tutte le leggi nazionali, anche per il divieto di abuso elaborato dalla

(44) Il testo in lingua tedesca ed italiana che di seguito si riporta dell'art. 18, rubricato "Einbüßen von Grundrechten", è in: http://www.consiglioveneto.it/crvportal/BancheDati/costituzioni/de/zGermania_sin.pdf: "Wer die Freiheit der Meinungsäußerung, insbesondere die Pressefreiheit (Artikel 5 Abs. 1), die Lehrfreiheit (Artikel 5 Abs. 3), die Versammlungsfreiheit (Artikel 8), die Vereinigungsfreiheit (Artikel 9), das Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis (Artikel 10), das Eigentum (Artikel 14) oder das Asylrecht (Artikel 16 a) zum Kampfe gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung mißbraucht, verwirkt diese Grundrechte. Die Verwirkung und ihr Ausmaß werden durch das Bundesverfassungsgericht ausgesprochen", ossia, sotto la rubrica "Decadenza dei diritti fondamentali": "Chiunque, per combattere l'ordinamento costituzionale democratico e liberale, abusa della libertà di espressione del pensiero, in particolare della libertà di stampa (articolo 5, comma 1), della libertà di insegnamento (articolo 5, comma 3), della libertà di riunione (articolo 8), della libertà di associazione (articolo 9), del segreto epistolare, postale e delle telecomunicazioni (articolo 10), del diritto di proprietà (articolo 14) o del diritto di asilo (articolo 16a) perde questi diritti fondamentali. La decadenza e la sua estensione sono pronunciate dal Tribunale costituzionale federale".

(45) A. PIZZORUSSO, *Giustizia costituzionale (dir. comp.)*, in Enc. dir., Annali, I, Milano, 2007, 701.

(46) Per alcuni spunti di diritto comparato, cfr.: G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, cit., 367 ss.

giurisprudenza vi deve essere un'interpretazione internazionalmente orientata da parte del giudice comune, investendo la Corte costituzionale della questione di legittimità, rispetto al parametro dell'art. 117, comma 1, Cost., solo se ciò non sia possibile, oppure dubiti della compatibilità della norma che pone il divieto di abuso con la norma di esecuzione del trattato.

A riguardo di questa interpretazione internazionalmente orientata, ciò che si impone è interpretare il divieto di abuso alla stregua di strumento attuativo, fra gli altri, del principio di capacità contributiva e del sotteso interesse fiscale quale valore costituzionalmente protetto (artt. 2 e 53, comma 1, Cost.) (47), secondo la ricostruzione della Corte di cassazione, ma soprattutto, e prima ancora, attuativo del principio di parità di trattamento nella ripartizione (art. 3, Cost.) (48).

Ciò che occorre valutare è l'interesse pubblico leso dalla condotta abusiva e lo specifico interesse di conformazione della fattispecie legale sviato mediante tale condotta. Tuttavia, la valutazione non deve limitarsi all'ordinamento giuridico interno, bensì rivolgersi anche a quello internazionale, considerando l'interesse che è sotteso all'assunzione, da parte dello Stato contraente italiano, di limiti alla propria competenza legislativa quanto ai criteri di collegamento e al metodo da adottare per eliminare il doppio d'imposta internazionale.

I trattati contro le doppie imposizioni, infatti, come tutti gli accordi internazionali, sono regolamenti di interessi e le relative norme riflettono l'assetto che a questi interessi i due Stati contraenti hanno inteso dare: il sacrificio all'interesse di una parte è giustificato dalla preminenza data all'interesse dell'altro, e ciò è reciproco.

(47) La tutela dell'interesse fiscale come interesse della comunità, come interesse pubblico protetto dalla Costituzione (art. 53), sullo stesso piano di ogni diritto individuale, è costantemente ribadita dalla giurisprudenza costituzionale, cfr.: E. DE MITA, *Diritto tributario (giurisprudenza costituzionale)*, in Enc. dir., Annali, III, Milano, 2010, 262, rilevando come sia possibile chiamare questo interesse "fiscale" nel senso costituzionalmente corretto del termine per contrapporlo al "fiscalismo" inteso come insieme di istituti irrazionali, posti solo come privilegi dell'amministrazione. Nel senso che, al livello del dovere tributario, la formula "interesse fiscale" equivale ad interesse "ordinamentale" alla corretta (non squilibrata e parziale) attuazione del sistema tributario, cfr.: A. FEDALE, *Diritto tributario (principi)*, in Enc. dir., Annali, II, tomo 2, Milano, 2008, 468.

(48) G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 15; Id., *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in questa Rivista, 2010, 1, 544.

A questo proposito si osserva come anche il fenomeno della doppia imposizione giuridica internazionale debba essere valutato (in negativo) alla luce del principio di capacità contributiva, oltre che del principio di eguaglianza sostanziale (art. 3, comma 2, Cost.) e di una pluralità di diritti del singolo, quali il diritto all'iniziativa economica (art. 41, comma 2, Cost.), il diritto di proprietà (art. 42, comma 2, Cost.), così come il diritto al lavoro italiano all'estero (art. 35, comma 4, Cost.), sebbene anche per il doppio d'imposta non si possa di certo parlare in modo automatico di violazione del principio di capacità contributiva o di alcuno di questi altri valori costituzionali solo perché detto fenomeno negativo non è in tutto o in parte prevenuto o eliminato (49).

Il divieto di abuso deve insomma essere interpretato considerando anche l'interesse pubblico di cui è portatore lo Stato italiano, quale Stato contraente di non residenza, nel rinunciare alla propria competenza legislativa tributaria, su dati fatti reddituali e patrimoniali, a favore esclusivo dell'altro Stato contraente, interesse che ha la sua ragione d'essere nella pari rinuncia che è richiesta a quest'ultimo Stato a favore dell'Italia per altri fatti reddituali e patrimoniali, in funzione di prevenire il doppio d'imposta.

Analogamente, il divieto di abuso non potrà non considerare l'interesse pubblico di cui è portatore lo Stato contraente italiano di residenza, non più a rinunciare, ma comunque ad essere limitato, in ragione di dati criteri di collegamento, nella propria competenza legislativa concorrente con quella dell'altro Stato contraente, così come l'interesse pubblico ad obbligarsi internazionalmente nei riguardi di quest'ultimo all'accredito dell'imposta estera, interesse sempre su basi di reciprocità (ancorché talvolta sostituito dall'obbligo di cedere) ed in funzione – in tali situazioni diversamente configurate – di eliminare il doppio d'imposta (50).

(49) In particolare, sulla valorizzazione sia dell'istituto pattizio, sia di quello interno del credito di imposta (cosiddetto, *foreign tax credit*) ai fini della regola del concorso e del principio di eguaglianza sostanziale (quale rimedio a situazioni espressive di ostacoli di ordine economico e sociale, totalmente privo di natura agevolativa), nonché ai fini delle libertà individuali tutelate della Costituzione e sopra individuate, cfr.: P. TARIGO, *Capacità contributiva e doppio d'imposta internazionale*, in questa Rivista, 2011, I, 565.

(50) Gli stessi criteri di territorialità sono ritenuti, in sostanza, criteri di "appartenenza" alla comunità e, in quanto tali, costituiscono diretta attuazione del principio di capacità contributiva, cfr.: A. FEDELE, *Diritto tributario (principi)*, in Enc. dir., Annali, II, tomo 2, Milano, 2008, 450, rilevando la sindacabilità delle scelte effettuate in materia dal legislatore proprio alla stregua del medesimo art. 53, comma 1, Cost.

Interesse pubblico che è ad un tempo interesse fiscale ed extrafiscale: per un'imposizione che rispetti il dovere di contribuire, che rimedi agli ostacoli di ordine economico e sociale causati dal doppio d'imposta, che tuteli il libero svolgimento dell'iniziativa economica, che sia custode della proprietà e che garantisca il libero svolgimento del lavoro italiano all'estero.

In diverse ipotesi concrete è insomma possibile che il giudice comune ravvisi non sussistente alcun effettivo conflitto, in quanto il divieto di abuso del diritto tributario deve essere interpretato in armonia con le norme convenzionali, ossia alla luce della sistemazione di interessi su cui i due Stati contraenti hanno manifestato il proprio reciproco consenso.

Per ciò che concerne invece il rimedio estremo del vaglio di costituzionalità del divieto di abuso, nell'ipotesi in cui il giudice comune dubiti della sua compatibilità con una data norma convenzionale, rileva il parametro dell'art. 117, comma 1, Cost., ed il correlativo valore costituzionale protetto alla cui base è possibile individuare sia una dimensione soggettiva, quella del privato contribuente cui è riferibile una situazione giuridicamente rilevante, nei confronti dello Stato, nei termini di diritto al rispetto degli obblighi internazionali, sia una dimensione oggettiva costituita, invece, dall'interesse pubblico al rispetto di questi obblighi.

Non è astrattamente da escludere, in particolare, una tale pronuncia di incostituzionalità quando il valore tutelato dall'art. 117, comma 1, Cost., così come l'interesse sotteso alla norma convenzionale incompatibile con il divieto di abuso siano sacrificati da mere esigenze politiche di gettito che si celino dietro a quest'ultimo (51).

Ben più probabile, comunque, è che, nonostante si profili un'apparente incompatibilità del divieto di abuso con un dato obbligo internazionale, questa in concreto non sussista, in quanto la norma convenzionale non dà vita e contenuto ad un tale specifico obbligo, pur genericamente evocato dall'art. 117, comma 1, Cost., e perciò neppure dà vita e contenuto ad un tale parametro costituzionale di riferimento. Non vi è in-

(51) Pur avendo la Corte costituzionale affermato che neppure le esigenze della contingenza economica possono violare i principi costituzionali, si evidenzia come essa abbia comunque pronunciato sentenze tributarie con motivazioni espressamente politiche, al di fuori di ogni logica giuridica, mettendosi così in evidenza anche nell'ambito tributario come giurisprudenza necessitata, necessitata da esigenze di gettito in particolare: E. DE MITA, *Diritto tributario (giurisprudenza costituzionale)*, cit., 250-251.

compatibilità, ma non è comunque applicabile la norma interna di divieto di abuso.

Un'ipotesi potrebbe essere quella in cui il contribuente ha posto in essere una condotta che integra gli estremi non solo del divieto di abuso derivato dai principi costituzionali, bensì anche di una norma antiabuso convenzionale il cui effetto giuridico è quello di impedire che sorga un dato obbligo per lo Stato contraente italiano: ad esempio, impedire che venga ad esistenza l'obbligo di rinunciare alla propria competenza legislativa, in quanto Stato della fonte; in ragione di un collegamento esclusivo a favore dell'ordinamento interno dell'altro Stato contraente.

Non si configura, infatti, in tali ipotesi alcun diritto del contribuente, di rilevanza costituzionale, al rispetto dell'obbligo internazionale (obbligo specifico che non viene ad esistenza). Né, nella dimensione oggettiva del valore tutelato dall'art. 117, comma 1, Cost., si configura un interesse pubblico al rispetto di un vincolo specifico che si rivela, esso stesso, inesistente.

Ciò che evidenzia come possa in realtà presentarsi all'interprete un'ulteriore questione, data dall'eventuale concorso di norme antiabuso sulla medesima condotta: l'una, la norma convenzionale, l'altra, quella interna.

4. Concorso di norme antiabuso sulla medesima condotta: prevalenza della norma antiabuso convenzionale sul divieto di abuso elaborato dalla Cassazione. - Si è già evidenziato come il divieto di abuso del diritto tributario, che la Corte di cassazione ha direttamente derivato dai principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, debba essere interpretato in armonia con il diritto convenzionale.

Ciò, tuttavia, richiede ancora due precisazioni.

La prima è che l'interpretazione conforme a trattato del divieto di abuso del diritto tributario non può prescindere dalla preminente esigenza di interpretare il trattato secondo le norme internazionali sull'interpretazione dei trattati (Convenzione di Vienna), e non secondo le norme del diritto interno: ciò che in linea di diritto è evidente, ma di fatto si assiste talvolta, da parte del giudice comune, ad interpretazioni delle clausole di un trattato influenzate dal diritto interno, sia quanto a mezzi interpretativi, sia quanto all'individuazione dei principi e delle norme in genere che regolano il caso di cui si discute.

Quanto a mezzi interpretativi, se, ad esempio, si muove dalla natura

del divieto di abuso come norma sull'interpretazione (52), ebbene questa è norma sull'interpretazione del diritto interno, non del diritto internazionale. Se ad una data situazione è applicabile un trattato, occorre piuttosto verificare se nel diritto internazionale esista una norma simile e, come si vedrà, la larga maggioranza della dottrina esclude l'esistenza di un divieto di abuso nel diritto internazionale (salvo clausole *ad hoc* nei trattati).

Quanto a principi e norme che regolano il caso concreto, il riconoscimento, ad esempio, che la doppia non imposizione risponda ad una circostanza non ammessa dall'ordinamento, sulla base del quale derivarne poi determinate conseguenze – ciò che potrebbe essere considerato come un principio inesplicito, una norma implicita al sistema – deve avvenire sulla base dell'interpretazione del diritto pattizio, e non sulla base del diritto interno. Eppure la giurisprudenza in numerose sentenze (53) è pervenuta a questa ammissione sulla base di un ragionamento riguardante il solo diritto italiano – affermando che tale doppia non imposizione si risolverebbe in un'esenzione non prevista dalla legge, in contrasto con il principio di capacità contributiva – e, comunque, anche nel basarsi solo sul diritto interno, non si è curata dell'interpretazione conforme al trattato (54).

(52) Sul tipo della disposizione dell'art. 37-bis, DPR n. 600/1973, che è intesa da G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, cit., 15, quale norma "clicchettabile nella categoria delle disposizioni che regolano l'attività di interpretazione della norma tributaria ed è, perciò, della stessa natura di quelle racchiuse sotto gli artt. 12, 13 e 14 delle preleggi del codice civile".

(53) Sono tutte sentenze gemelle riguardanti la Conv. Italia-Svizzera, cfr.: Cass. civ., sez. trib., 22 luglio 2009, n. 17076; Cass. civ., sez. trib., 12 giugno 2009, n. 13687, nonché, n. 13686, n. 13685, n. 13684, n. 13683; Cass. civ., sez. trib., 11 giugno 2009, n. 13484; Cass. civ., sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3557, nonché, n. 3556; Cass. civ., sez. trib., 16 gennaio 2009, n. 941; Cass. civ., sez. trib., 17 dicembre 2008, n. 29461, nonché, n. 29460, n. 29459, n. 29458, n. 29457, n. 29456 e n. 29455. Lievemente diverso il caso di: Cass. civ., sez. trib., 2 ottobre 2008, n. 24445, in quanto concernente l'ipotesi di un soggetto residente in Italia.

(54) L'indagine doveva, piuttosto, riguardare il diritto convenzionale ed appurare, in specie, se vi sia spazio, all'interno della Conv. Italia-Svizzera, per una funzione dello specifico trattato nel prevenire doppie non imposizioni; se riconosciuta esistente, occorre interpretare, allora, le disposizioni del trattato privilegiando quel significato che meglio si presta a realizzare una tale funzione, individuando gli obblighi convenzionali derivanti all'Italia, cfr.: P. TARIGO, *Criteri di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza di Cassazione*, cit., 1623 ss.

La seconda precisazione riguarda i rapporti fra la norma antiabuso interna e la norma antiabuso del diritto convenzionale.

È questo un tema di grande rilevanza, sostanzialmente trascurato dalla dottrina, forse perché, come si vedrà in seguito, l'inserimento di norme antiabuso nei trattati è prassi relativamente recente e gli Stati Uniti, che sono in ciò all'avanguardia, non impiegano nei loro accordi clausole antiabuso generali, evitando così problemi di concorso con norme interne, bensì optano per una diversa soluzione, consistente nell'inserire stringenti presupposti applicativi del trattato che impediscono l'accesso all'accordo in presenza di date situazioni potenzialmente abusive, alle quali, dunque, la norma antiabuso interna si applica senza sollevare problemi di concorso.

Per ciò che concerne l'ordinamento giuridico italiano, si è detto precedentemente come il giudice comune debba interpretare il divieto di abuso in armonia con il vincolo del rispetto degli obblighi pattizi, ossia in modo internazionalmente orientato.

Nel far ciò non potrà prescindere dal ricorso di clausole antiabuso all'interno dell'accordo bilaterale e dai relativi presupposti, in quanto dette clausole costituiscono puntuale espressione della convergenza dei due Stati contraenti a riguardo delle condotte lesive dei rispettivi diritti ed interessi.

Uguualmente, il giudice comune non potrà prescindere dalla mancanza di una data previsione antiabuso in un accordo italiano, in quanto è da ritenere che il mancato inserimento di una determinata clausola sia espressione di una precisa volontà in tal senso dello Stato contraente italiano, se il suo inserimento risponde, all'opposto, ad una prassi consolidata nel sistema di *tax treaty law* dell'Italia (55).

Ora, i trattati italiani in vigore delineano diverse norme antiabuso, sia pur con differenze l'uno dall'altro (56), sicché l'applicazione della norma antiabuso derivata dai principi costituzionali italiani a riguardo di condotte suscettibili di ricadere entro una norma convenzionale antiabuso solleva un classico problema interpretativo che deve essere risolto secondo quanto precedentemente illustrato, ossia mediante il canone della specialità. Se la materia regolata è la stessa, la norma antiabuso del trattato prevale su quella del diritto interno, ex art. 117, comma 1, Cost.

(55) Su questo criterio interpretativo di tipo logico si tornerà nei par. 6 e 16 del presente scritto.

(56) Un censimento di queste norme antiabuso ricorrenti nei trattati italiani è effettuato sempre nella parte seconda.

La norma antiabuso italiana deve, insomma, superare una doppia verifica di compatibilità: quella generale con le varie norme di un dato accordo bilaterale e quella specifica con l'eventuale norma antiabuso presente nel trattato.

In parte diverso il discorso se non ricorre una previsione antiabuso convenzionale espressa, in quanto si pone una questione interpretativa preliminare, consistente nell'appurare se tale mancanza risponde ad una precisa volontà degli Stati contraenti, o non. Se dall'indagine risulta appurato che i due Stati contraenti non hanno voluto stabilire tale norma (soprattutto ove l'inserimento corrisponda invece ad una prassi pattizia consolidata dello Stato italiano), è questa norma implicita che prevale — ossia, la norma di non configurabilità di un abuso — e, dunque, neppure potrà essere applicata la norma antiabuso interna (salvo, diversa clausola espressa che ne consenta l'applicazione), in quanto tale norma convenzionale è sorretta dalla volontà dei due Stati contraenti di regolare la condotta in questione in quel dato modo.

Un esempio: in quasi tutti gli accordi italiani vigenti è inserita una clausola che è finalizzata a contrastare quella generale pratica di abuso dei trattati consistente nell'attribuzione del reddito a persona diversa da quella effettiva ed è mirata in modo specifico a precludere il favorevole criterio di collegamento esclusivo con lo Stato di residenza dell'impresa per i redditi derivanti da prestazioni personali esercitate da un artista di spettacolo o da uno sportivo, in tale qualità, ma attribuiti ad altra persona, tipicamente una società, la cosiddetta *rent à star company*.

Tale norma convenzionale prevale sulla generale norma antiabuso italiana derivata dai principi costituzionali che sia eventualmente invocata per sostenere la tassazione in Italia dei compensi per prestazioni professionali svolte sul territorio nazionale. Così come, del resto, è indiscussa la prevalenza di tale norma convenzionale sull'analoga norma interna che, entro il testo unico delle imposte sui redditi, sancisce, con *ratio* antielusiva, un identico criterio di collegamento unilaterale (art. 23, comma 2, lett. d), Tuir).

La circostanza che una tale clausola convenzionale antiabuso non sia presente in un dato trattato, pur corrispondendovi una diversa prassi che riguarda la quasi totalità dei vigenti trattati italiani, è da interpretare nel senso — salvo che da altri elementi rilevanti nel caso concreto si possa dedurre diversamente — che lo Stato contraente italiano non ha inteso inserirla, d'intesa con l'altro Stato, ritenendo perciò, entrambi, questa condotta non lesiva dei reciproci diritti ed interessi.

Qualsivoglia possa essere l'interesse, fiscale od extrafiscale, sotteso

a questa scelta, su di essa i due Stati contraenti hanno manifestato il loro reciproco consenso ed è volontà di entrambi che gli obblighi internazionali siano rispettati.

Sicché, se pur questa pratica integra gli estremi del divieto di abuso derivato dai principi costituzionali, tale norma interna non risulta applicabile; così come non risulta applicabile la norma specifica del testo unico, ciò di cui nessuno dubiterebbe (57).

RICOGNIZIONE DI CLAUSOLE *AD HOC*
NEL SISTEMA DI *TAX TREATY LAW* ITALIANO

5. *Le modifiche sostanziali apportate al commentario del modello Ocde in tema di uso improprio dei trattati alla luce del discusso rilievo ad esso attribuito a fini d'interpretazione.* - Negli studi di diritto internazionale tributario vi è talvolta tendenza ad approfondire i vari temi, compreso quello in esame, riferendosi alle previsioni inserite in un dato modello di convenzione – tipicamente a quello Ocde – piuttosto che alle norme convenzionali vigenti, e vi è, altresì, tendenza ad attribuire grande rilievo, sul piano interpretativo, ai chiarimenti contenuti nel relativo commentario, soggetto, molto più che il modello, ad un'opera di revisione, stante l'idea che il modello debba limitarsi alle previsioni essenziali (58).

Indagini sui singoli trattati e di comparazione tra essi sono, insomma, sovente trascurate, nonostante sia un dato di fatto incontrovertibile quello che ciascun singolo accordo difficilmente assume in modo inte-

(57) È pertanto discutibile la sentenza pronunciata da: Cass., sez. trib., 20 marzo 2008, n. 12236, su un ricorso con cui l'amministrazione finanziaria deduceva violazione delle norme degli artt. 6 (utili delle imprese) e 16 (artisti e sportivi) della Conv. Italia-Irlanda (1971), resa esecutiva con legge n. 583/1974, in una controversia riguardante un accertamento nei confronti di una società residente in Italia per omessa effettuazione di ritenute fiscali su corrispettivi da questa pagati ad una società irlandese a fronte di prestazioni concertistiche tenute in Italia da un notissimo gruppo musicale inglese. Assente nel trattato la previsione anticlusiva espressa sugli artisti e sportivi, la Corte Suprema ha ritenuto di poter interpretare in modo sostanzialistico, grazie al canone di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale, l'affievolimento della portata dell'iniziativa imprenditoriale allorché attraverso di essa venga proposta una prestazione artistica, sì da ritenere che i suddetti corrispettivi fossero tassabili in Italia, ancorché non conseguiti dalla società irlandese a mezzo di una stabile organizzazione ivi situata.

(58) È questa una tendenza che si è ripetutamente criticato in: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., *passim*.

grale tutte le previsioni contenute nel modello Ocde e che, inoltre, raramente assume tutte quelle presenti nell'ultima versione del modello pubblicata alla data in cui l'accordo è siglato, essendo talvolta inserite previsioni tratte da versioni differenti.

Versione del modello e correlativo commentario che si presumono avere una loro logica e coerenza di fondo basate anche sull'insieme di tutte le previsioni che, a quello stadio di evoluzione, vi sono contenute, nonché sull'insieme di chiarimenti, e talvolta anche clausole particolari, che il commentario collegato a quella versione del modello fornisce.

Sicché è comprensibile come l'innesto in un dato trattato di talune di queste previsioni, non tutte, o di previsioni risalenti a diverse versioni, così come – fatto di nuovo incontrovertibile – l'iscrizione di clausole assenti sia nel modello, sia nel commentario, possano determinare, nel complesso, un impianto normativo del trattato in discorso con una portata ben diversa da quella del modello e commentario principalmente assunti a riferimento.

Ora, proprio in tema di uso improprio dei trattati il commentario all'art. 1 del modello Ocde ha subito una profonda evoluzione.

Infatti, nel 1977, allorché ebbe inizio questo percorso evolutivo, culminato con le modifiche apportate nel 2003, furono recepite nel commentario le sollecitazioni rivolte dal Comitato degli Affari Fiscali dell'Ocde ai vari Stati sia nel senso di rafforzare i propri diritti interni con norme antielusive, sia di introdurre nei propri accordi previsioni volte a preservare l'applicabilità di tale disciplina nazionale, onde evitare possibili conflitti fra norme che, nei singoli ordinamenti interni, avrebbero, molto probabilmente, rinvenuto quale criterio risolutore quello di prevalenza della norma (di origine) internazionale, a scapito dei regimi antielusivi interni introdotti (59). È da rilevare, inoltre, che la fine degli anni settanta segnava anche una piena presa di coscienza del problema, cosiddetto, di "abuso" dei trattati (60).

(59) Cfr.: modello Ocde 1977, commentario all'art. 1, par. 7.

(60) L'inizio sostanziale del dibattito su questo tema è rinvenuto negli Stati Uniti in occasione del Congresso svoltosi nell'aprile del 1979 sul tema *Offshore tax havens*. Invero, due mesi più tardi il Dipartimento del Tesoro annunciava la sua intenzione di approfondire alcuni aspetti delle relazioni discendenti dalla Conv. Stati Uniti-Antille Olandesi, largamente considerata, negli anni che ne seguirono, come il trattato più "abusato", cfr.: H.D. ROSENBLUM, *Tax treaty abuse: policies and issues*, in *Law and policy in international business*, 1983, 763, nt. 1. Correlativamente, nel modello USA di trattato del 1981 compariva per la prima volta un articolo interamente dedicato alle clausole di limitazione dei benefici convenzionali, con specifiche previsioni, le, cosiddette, "lob" ("limi-

Già nella successiva versione 1992 del commentario, tuttavia, questo iniziale riconoscimento del possibile conflitto fra norme era superato, dandosi per risolta in chiave affermativa la questione dell'applicabilità della disciplina interna antielusiva pur in mancanza di una espressa previsione convenzionale che la consentisse (61).

Questo sostanziale mutamento di prospettiva nell'impostare il problema, in un arco temporale di quindici anni, era frutto dei risultati dei due noti importanti Rapporti approvati nel 1986 dal Comitato degli Affari Fiscali dell'Ocde in tema di *base company* (o "*société écran*") e di *conduit company* (o "*société rélais*"), poi pubblicati l'anno successivo, nonché di un terzo Rapporto del 1989, in materia di *tax treaty override*, in cui il tema era, sia pur brevemente, ripreso (62).

La risposta che a questo problema interpretativo particolarmente nel Rapporto sulle *base company* si offriva, a larga maggioranza degli Stati membri dell'Ocde, era fondata sul riconoscimento che le norme interne antielusive regolano per lo più una materia diversa da ciò che costituisce oggetto di disciplina degli accordi contro le doppie imposizioni, in quanto norme siffatte si ricollegano alle disposizioni fondamentali del diritto interno che determinano i fatti generatori dell'imposta (non a caso questo problema interpretativo era affrontato approfonditamente nel primo dei Rapporti sopra citati, in quanto il regime antielusivo interno di CFC era suggerito quale strumento più efficace di contrasto alla *base company*) (63).

È questa una fase temporale (prima metà degli anni novanta) – oc-

tation-on-benefits provision"), mirate a contrastare l'utilizzo abusivo degli accordi statunitensi, cfr.: D.A. WARD, *Abuse of tax treaties*, in H.H. ALPERT - K. VAN RAAD (eds.), *Essays on international taxation in Honour of Sidney I. Roberts*, Kluwer, Dordrecht, 1993, 397, ove puntuali riferimenti anche sul percorso evolutivo delle diverse versioni del commentario Ocde; da ultimo anche in: D.A. WARD, *Access to treaty benefits*, 2008, in www.apcsit-gerefi.ca.

(61) Cfr.: modello Ocde 1992, commentario all'art. 1, par. 24.

(62) OCDE, *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés écran*, adottato dal Consiglio dell'Ocde il 27 novembre 1986; OCDE, *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés rélais*, adottato dal Consiglio dell'Ocde il 27 novembre 1986; OCDE, *International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies*, Issues in International Taxation, No. 1, Paris, 1987; OCDE, *Tax Treaty Override*, Paris, 1989, par. 13.

(63) Cfr.: OCDE, *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés écran*, cit., R(5)-19, par. 39: "... les règles de ce genre se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt".

corre tenerlo presente – in cui non vi è ancora traccia di quella più marcata tendenza ad inserire nei trattati clausole antiabuso che si avvierà proprio a partire dalla fine degli anni novanta. La compatibilità della norma antiabuso interna di cui si preoccupa il commentario non è dunque quella con la norma antiabuso convenzionale, bensì con altre norme del trattato. Il concorso di norme antiabuso, pattizia ed interna, su un'identica condotta è questione interpretativa di cui a tutt'oggi il commentario ignora l'esistenza.

Nella versione 2003 del commentario e in quelle successive, sotto il titolo "uso improprio della Convenzione", l'asserto viene totalmente ribadito: vi si afferma, infatti, che, come regola generale, non sussiste conflitto fra norma interna antielusiva e norma convenzionale, sicché non è necessario l'inserimento negli accordi di clausole volte a stabilire l'applicabilità di tali norme interne (64).

Ciò anche alla luce di un principio guida che il commentario riconosce nell'interpretazione dei trattati, ossia quello secondo cui non è possibile avvalersi dei benefici convenzionali se lo scopo principale di una data condotta è quello di assicurarsi un vantaggio tributario e l'ottenimento di tale risultato in quelle circostanze sarebbe contrario all'oggetto e allo scopo del trattato.

Per inciso, l'argomento della diversità di oggetto di disciplina non è decisivo (a prescindere dal riconoscimento, o non, di una natura sostanziale alle norme antielusive interne) (65). Infatti, molte norme conven-

(64) Cfr.: modello Oede 2010, commentario all'art. 1, par. 22.1, con rinvio al par. 9.5. L'argomento secondo cui le norme antielusive fanno parte delle norme interne che stabiliscono quali fatti danno origine all'obbligazione tributaria, sicché la relativa applicazione non è pregiudicata dalle norme pattizie aventi un diverso oggetto di disciplina, è riproposto anche dal commentario al par. 9.2., quale argomento cui sono allineati diversi Stati.

(65) Osservando come, secondo l'impostazione del Commentario al modello Oede 2003, le norme interne antielusive abbiano natura di "rules of fact", e non di "rules of law", quale è invece ritenuta essere la natura delle norme pattizie, cfr.: B.J. ARNOLD, *Tax Treaties and Tax Avoidance: the 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, in *IBFD Bulletin*, 2004, 6, 249-252, afferma, tuttavia, come questa concezione di tali norme interne non sia l'unica possibile, ben potendo essere concepite anche quali norme sull'interpretazione ed a tale diversa concezione possono ricondursi Stati quali il Regno Unito e gli Stati Uniti. Per la tesi che queste differenti concezioni non determinano conseguenze di rilievo sostanziali, cfr.: F. ZIMMER, *Domestic Anti-Avoidance Rules and Tax Treaties - Comment on Brian Arnold's Article*, in *IBFD Bulletin*, 2005, 1, 25-26. Cfr. anche: M.A.J. JIMÉNEZ, *The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?*, in *IBFD Bulletin*, 2004, 1, 17.

zionali fissano criteri di collegamento della fattispecie imponibile che si sostituiscono a quelli unilaterali, limitandoli, e dunque stabiliscono anch'esse la disciplina, derogando alle norme interne, dei fatti generatori dell'imposta, sia pur del solo profilo spaziale (66). In aggiunta a questo argomento, vi è poi quello che non sono comunque possibili generalizzazioni: occorre verificare se la singola norma antielusiva sia in conflitto, ciò che del resto ammette lo stesso commentario trattandone come di una regola valida in linea generale ("as a general rule") (67), ma non in ogni caso. Ancora, occorre valorizzare la presenza nei trattati di clausole specificamente volte a stabilire l'applicabilità di tali norme interne, ciò che depone a favore della tesi opposta. Insomma, le conclusioni del commentario su questa prima questione non possono dirsi incontrovertibili.

Sempre nella versione 2003 e nelle successive del commentario è risolta in modo definitivo anche l'altra collegata, e forse principale, questione in tema di uso improprio dei trattati, con accoglimento di quel principio guida cui già si è accennato, principio che è fatto derivare dal previo riconoscimento di un duplice scopo di tali accordi bilaterali: uno, principale, consistente nel promuovere, tramite l'eliminazione del doppio

(66) Benché, appunto, solo sotto il profilo spaziale, sicché è corretto quanto poi affermato dal commentario circa il fatto che la materia regolata dal diritto interno è differente, in quanto esula dai trattati la definizione della fattispecie imponibile nei suoi profili oggettivo, soggettivo e temporale. Secondo: G. MAISTO, *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 279, la natura sostanziale delle norme pattizie "di ripartizione del potere impositivo" è fondata su tale loro scopo e riconosciuta dalla letteratura italiana e internazionale. In realtà, la tesi della natura di norma sostanziale, materiale, delle norme convenzionali che fissano i criteri di collegamento, sostenuta in: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., 126 ss., cui si rinvia per citazioni bibliografiche, è riconosciuta solo da una parte della dottrina, essendo tuttora radicata l'idea in alcuni autori, nonché in una copiosa giurisprudenza di Cassazione, che queste norme costituiscano "norme internazionali di conflitto", nell'accezione invalsa nel diritto internazionale privato, con conseguente riconoscimento della loro diversa natura di norme formali. Anche: S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, 234-235, evidenzia come, inopinatamente, la norma convenzionale sia classificata come norma di conflitto del diritto internazionale in ragione di questa sua finalità.

(67) Secondo: G. MAISTO, *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, cit., 279, il commentario si riferisce alle sole norme antielusive a carattere generale e non a quelle specifiche; in senso conforme a Maisto: A. BALLANCIN - G. BIZIOLI, *L'abuso del diritto tributario: profili internazionali ed europei*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2011, 188.

d'imposta, sia lo scambio di beni e servizi, sia il movimento di capitali e persone; un secondo, ulteriore, consistente nel prevenire l'elusione e l'evasione (68).

Anche a prescindere dal rilievo che questo secondo scopo è qui affermato dal commentario ma non collima con quanto sostenuto in altre sue parti (69), resta l'obiezione che al riconoscimento di questo principio guida il commentario non perviene affrontando e risolvendo gli argomenti contrari, bensì solo giustificandolo sulla base della contrarietà della manovra posta in essere rispetto all'oggetto e allo scopo del trattato. Inoltre, nel suggerire agli Stati come contrastare in modo efficace il fenomeno abusivo (70), cui usa riferirsi comunemente nei termini di "treaty shopping" (71), il commentario propone l'inserimento di svariati tipi di clausole, ciò che disattende il pieno riconoscimento di questo principio guida (72).

Oltre ad essere avversate da parte della dottrina e della giurisprudenza, le suddette interpretazioni del commentario a riguardo delle due fondamentali questioni sono state oggetto di espresse osservazioni contrarie da parte di taluni Stati (73).

(68) Cfr.: modello Ocde 2010, commentario all'art. 1, par. 7.

(69) Si è altrove rilevato, infatti, come sia, ad esempio, tesi dell'Ocde, nel commentario, quella per cui l'interpretazione della disciplina del metodo dell'essenzione (art. 23A) non deve avvenire sulla base di una funzione dei trattati di prevenire situazioni di doppia non imposizione – funzione che è, quindi, implicitamente negata – neppure se causata da fattori particolarmente gravi, quali possono essere i comportamenti elusivi del contribuente, cfr.: P. TARIGO, *Doppia non imposizione e trattati italiani*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 1150.

(70) È assente, invece, nel commentario, e così nel modello, una definizione di abuso del trattato: lo si evidenzia in dottrina, raccomandandosi l'introduzione, in quanto ciò avrebbe un'influenza positiva sui futuri trattati, cfr.: F. WASSERMEYER, in *Abusive Application of International Tax Agreements, Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000*, IFA, Seminar Series, Vol. 25b, Kluwer, The Hague, 2001, 20.

(71) Per altre forme di abuso del trattato, oltre il *treaty shopping*, ed in particolare il *rule shopping* che non richiede l'uso di strutture societarie di intermediazione, cfr.: S. VAN WEEGHEL, *The improper use of tax treaties*, Kluwer, London, 1998, 124.

(72) Cfr.: modello Ocde 2010, commentario all'art. 1, par. 9.6-12. e par. 20., nonché per la soluzione dello specifico problema delle *conduit*, si vedano le clausole proposte nei par. da 13. a 19.

(73) Per il Belgio, cfr.: modello Ocde 2010, commentario all'art. 1, par. 27.4 (e, nello stesso senso, commentario all'art. 7, par. 79, e all'art. 10, par. 68.1); per l'Irlanda, cfr.: par. 27.5; per il Lussemburgo, par. 27.6; per i Paesi Bassi, cfr. par. 27.7; per la Svizzera, par. 27.9.

Considerando, poi, come sia tuttora discussa, nel diritto internazionale, la questione del valore da attribuire al commentario a fini di interpretare i trattati (74), ben si comprende come i chiarimenti in materia di uso improprio dei trattati forniti dal commentario nella sua versione più aggiornata 2010 – in cui non si registrano novità rispetto a quelle introdotte nella versione 2003 – non possano, da sé soli, fondare l'interpretazione di un accordo bilaterale, ciò anche se i due Stati contraenti non hanno fatto espresse osservazioni contrarie (75).

Le modifiche ad esso apportate nel 2003 non implicano, insomma, necessariamente che ogni trattato ammetta l'applicazione delle norme antielusive interne ed altresì che ogni accordo debba essere interpretato secondo il principio guida riconosciuto esistente dal commentario.

Salvo casi eccezionali, i trattati italiani non contengono previsioni espresse mediante le quali si dà rilievo ad una data versione del

(74) Il ruolo del commentario nell'interpretazione è, da tempo, questione discussa, cfr.: H.J. AULT, *The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties*, in *Intertax*, 1994, 145; C. VAN RAAD, *Interpretation and application of tax treaties by tax courts*, in *Eur. tax.*, 1996, 4; M. LANG, *Later commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties*, in *Intertax*, 1997, 7; K. VOGEL, *The influence of the OECD Commentaries on treaty interpretation*, in *IBFD Bulletin*, 2000, 614; P.J. WATTEL - O. MARRES, *The legal status of the OECD Commentary and static or ambulatori interpretation of tax treaties*, in *Eur. tax.*, 2003, 224; G. MELIS, *Interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 622 ss. Sull'orientamento non uniforme della Cassazione a riguardo della rilevanza del commentario a fini interpretativi, cfr.: M. CERRATO, *La rilevanza del Commentario Ocse ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in questa Rivista, 2009, V, 11.

(75) La tesi che la mancanza di osservazioni da parte di uno Stato membro dell'Ocde, a riguardo dell'interpretazione che del modello porge il commentario, equivalga ad accoglimento, a totale consenso, e che di conseguenza l'interpretazione del commentario sia vincolante per gli Stati membri che non hanno fatto osservazioni, è stata espressa da: F. ENGELLEN, *Interpretation of tax treaties under international law*, IBFD, Amsterdam, 2004, *passim*; Id., *Some observations on the legal status of the Commentaries on the OECD Model*, in *IBFD Bulletin*, 2006, 105, c, in posizione simile, da: G. MAISTO, *The observations on the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties*, in *IBFD Bulletin*, 2005, 14; Id., *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, cit., 298. La tesi di Engelen è stata confutata da un nutrito gruppo di studiosi, cfr.: D.A. WARD ET AL., *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the Commentaries on the OECD Model*, IFA Canadian Branch c IBFD, 2006, *passim*, in sintesi in: D.A. WARD, *The role of the Commentaries on the OECD Model in the tax treaty interpretation process*, in *IBFD Bulletin*, 2006, 97.

commentario ai fini di interpretare una disposizione del trattato in discorso (76).

Si pone, dunque, una questione di rilevante interesse: proprio perché sono intervenute modifiche rispetto a precedenti versioni del commentario, ed a maggior ragione perché si tratta di modifiche sostanziali, occorre risolvere il problema del differente valore che può essere attribuito ad una data versione del commentario ai fini di interpretare trattati stipulati anteriormente o successivamente a tale versione (77).

Questione che nella giurisprudenza canadese ha sollevato contrastanti pronunce proprio in tema di, cosiddetto, abuso dei trattati (78).

(76) Per ciò che concerne il sistema di *tax treaty law* italiano una tale previsione ricorre nel protocollo dell'accordo con il Messico in cui si stabilisce che, con riferimento ad una data norma dell'accordo (in specie, quella dell'art. 7, par. 4), gli Stati contraenti applicheranno le disposizioni in esso contenute compatibilmente con quanto previsto dalla propria legislazione interna e nel senso attribuito al medesimo paragrafo dai commenti effettuati dal Comitato degli Affari Fiscali dell'Ocse, in relazione al modello di convenzione del 1977.

(77) Alcuni pongono anche la questione dell'applicabilità della modifica intervenuta nel commentario sui periodi di imposta precedenti la modifica stessa, cfr.: J. AVERY JONES - P. BAKER, *The multiple amendment of bilateral double taxation conventions*, in *IBFD Bulletin*, 2006, 19. Sulla questione in generale v. anche: M. LANG, *Later commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties*, in *Intertax*, 1997, 7; J. AVERY JONES, *The effect of changes in the OECD Commentaries after a treaty is concluded*, in *IBFD Bulletin*, 2002, 102, sintetizzando la discussione svoltasi durante il seminario nell'ambito del Congresso IFA 2001.

(78) Nel caso *Crown Forest Industries v. Canada*, 1995, 2 SCR 802, la Suprema Corte canadese si è fortemente basata su una versione del commentario precedente un trattato, avendone riconosciuto l'elevato valore persuasivo nel definire lo scopo di quest'ultimo. Nel caso *Cudd Pressure Control Inc. v. The Queen*, 98 DTC 6630, la Corte Federale di Appello ha ritenuto che, sebbene possa essere dubbio il valore interpretativo di una versione del commentario successiva al trattato, essa può comunque fornire un'ausilio nell'accertamento del contesto giuridico dell'accordo. Anche nel recente caso *The Queen v. Prévoist Car Inc.*, 2009 DTC 5053, la Corte Federale di Appello ha ribadito la rilevanza in sede di interpretazione dei trattati di una versione successiva del commentario a condizione che nessuno dei due Stati contraenti abbia mosso osservazioni contro di essa e che le relative modifiche si limitino a chiarire, e non a modificare, il significato delle disposizioni convenzionali: ciò che non è stato a riguardo delle modifiche in tema di abuso apportate con la versione 2003 del commentario all'art. 1, andando esse ben al di là della mera chiarificazione delle precedenti versioni. La giurisprudenza canadese non ha tuttavia assunto una posizione ferma a riguardo della versione 2003: nel caso *Paul Antle and Rence Marquis-Antle Spousal Trust v. The Queen*, 2009 TCC 465, la Corte si è basata sulla nuova versione riconoscendo che, essendo funzione dei trattati quella di prevenire l'elusione, non vi è necessità per il Canada di inserire nei propri trattati la clauso-

6. *Opportunità di fare ricorso ad un criterio interpretativo logico fondato sulla costanza di impiego di date previsioni espresse nel sistema di "tax treaty law" di uno Stato.* - Al fine di vagliare se sussista un divieto di abuso del trattato all'interno dei vigenti accordi bilaterali italiani, così come al fine di appurare se una norma interna antielusiva risulti applicabile, occorre muovere, come criterio interpretativo, dall'esame dello specifico trattato e, in primo luogo del relativo testo (79).

In particolare, assumendo un metodo oggettivo di interpretazione dell'accordo (80), il criterio testuale è basato sulla presunzione che il testo rifletta l'intenzione delle parti e che, quindi, se una previsione espressa non vi ricorre, si intende che gli Stati contraenti non l'abbiano voluta inserire. Di questo principale elemento interpretativo si hanno, ad esempio, applicazioni interessanti proprio in tema di abuso dei trattati ad opera dalla giurisprudenza lussemburghese (81).

In aggiunta a questo elemento interpretativo testuale è tuttavia utile esaminare il testo degli altri accordi stipulati da uno stesso Stato contraente.

In linea generale il sistema di *tax treaty law* di uno Stato corrisponde, infatti, ad un insieme che, se analizzato nelle singole previsioni di cui ogni trattato si compone e nella relativa comparazione da un accordo all'altro, anche in chiave evolutiva, può fare emergere elementi normativi tipici e, di riflesso, favorire spunti ricostruttivi che un'indagine su un unico trattato (ed a maggior ragione sul commentario) difficilmente favorisce, così esponendo al rischio di interpretazioni infondate.

la che fa salva l'applicazione delle norme interne antielusive. Di contro, nel caso *Garron Family Trust v. R.*, 2009 TCC 450 (al 347), la Corte non ha ritenuto applicabile una norma interna antielusiva, sia perché ciò avrebbe condotto ad un risultato contrario a quello cui si sarebbe pervenuti in base al trattato, sia perché quest'ultimo non prevedeva una clausola di applicabilità della specifica norma interna antielusiva, bensì solo di un'altra. Su tale giurisprudenza canadese, cfr.: N. GOYETTE - P.D. HALVORSON, *Canada*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 95a, The Hague, 2010, 183-184-185; M.N. KANDEV, *Treaty shopping in Canada: the Door is (still) Open?*, in *IBFD Bulletin*, 2008, 463.

(79) Sull'utilizzo preliminare di questo criterio interpretativo anche a riguardo degli accordi internazionali, cfr. R. MONACO, *Interpretazione, II Interpretazione delle norme internazionali*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989, 3.

(80) Sul metodo oggettivo, quale metodo privilegiato, cfr.: R. MONACO - C. CURTI GIALDINO, *Manuale di diritto internazionale pubblico*, cit., 213; B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, (2010), cit., 107.

(81) A. STEICHEN, *Tax treaty interpretation in Luxembourg*, in M. Lang, *Tax treaty interpretation*, The Hague, 2001, 233; S. BIEWER - B. HOFER B., *Luxembourg*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 494-495.

È, insomma, opportuno impiegare nell'interpretazione dei trattati anche un criterio logico che porti a riscontrare la costanza di impiego nei vari accordi di uno stesso Stato di dati tipi di previsioni a fini di vagliare quali, fra queste, i due Stati contraenti hanno inteso inserire e quali, di contro, hanno voluto escludere nello specifico trattato, deducendo, così, dal ricorso o dall'assenza di una data previsione una precisa volontà in tal senso dei due Stati.

Dall'affermarsi di una certa prassi costante, nella *treaty policy* di uno Stato, circa l'inscrimento di una determinata previsione negli accordi stipulati a partire da una certa data o durante un certo periodo è possibile, cioè, inferire un'intenzione, sia pur solo unilaterale, che può essere considerata, se non quale elemento interpretativo, comunque quale elemento indiziario di una data intenzione di tale Stato, intenzione che l'elemento testuale, da sé solo, non consente di mettere in evidenza.

È questo un criterio interpretativo logico che proprio in tema di abuso dei trattati ha incontrato il favore della giurisprudenza canadese in un caso, *MIL*, in cui, fra l'altro, la Corte ha attribuito rilievo alle osservazioni espresse dagli Stati contro le modifiche del commentario ed ha rigettato la tesi secondo cui vi sarebbe nei trattati una norma antiabuso implicita, priva di disposizione espressa (82).

Indagini di diritto convenzionale comparato risultano, insomma, utili anche al fine di interpretare ogni singolo accordo contro le doppie imposizioni, trattati che pur sono autonomi uno dall'altro (83), ciascuno sta

(82) Cfr.: *MIL (Investments) SA. v. The Queen* (2006) 5 CTC, 2552 (TCC). Su questa pronuncia, cfr.: N. GOYETTE - P.D. HALVORSON, *Canada*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 184; M. MEREDITH, *Treaties Interpretation and assertion of abuse*, in *Report of Proceedings of the Sixtieth Tax Conference*, 2008 Conference Report, Canadian Tax Foundation. La possibilità di far ricorso ad accordi aventi medesimo oggetto e medesimo Stato contraente nell'interpretazione di una disposizione contenuta in un determinato trattato (cd. *parallel treaties*) è stata ritenuta giustificata altresì dalla Corte Federale del Canada, Trial Division, Vancouver, Columbia Britannica, 3.3.2005, cause T-28-02 e T-31-02, in questa Rivista, 2005, IV, 139, con nota di: G. BIZIOLI, *Brevi riflessioni sull'uso dei cd. "parallel treaties" nell'interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni*, in questa Rivista, 2005, IV, 156, e sempre dalla Suprema Corte canadese anche in altri suoi precedenti, quale il noto caso *Crown Forest Industries v. Canada*, (1995) 2 SCR 802, citati da Bizioli. Nel caso *Crown Forest Industries* si è, in aggiunta, fatto uso di un ulteriore criterio interpretativo logico, quello, cioè, che dalla mancanza in un dato trattato di una previsione presente invece nel modello Ocde si possa inferire negativamente una precisa volontà in tal senso dei due Stati contraenti, cfr.: J. SASSEVILLE, *Interpretation of double taxation conventions in Canada: an update*, in *IBFD Bulletin*, 1994, 378-379.

(83) Sull'autonomia: K. VOGEL, *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of "qualification"*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 178.

a sé, disciplinando unicamente il singolo rapporto tra due Stati contraenti e reggendosi su un principio consensualistico, senza essere perciò fonte di norme giuridiche generali, bensì di norme particolari o speciali di cui sono destinatari soltanto i due Stati contraenti.

Quanto sopra, in definitiva, giustifica appieno l'indagine, che si svolgerà (84), di ricognizione dei vari tipi di previsioni espresse variamente riguardanti il fenomeno abusivo/elusivo e di riscontro della relativa costanza di impiego nel sistema di "tax treaty law" italiano (85).

7. *L'uso improprio (o applicazione abusiva) dei trattati e le distinte questioni correntemente ricondotte nel suo ambito: applicabilità della norma interna antielusiva e, cosiddetto, "abuso del trattato".* - Nella letteratura internazionalistica quando si parla di applicazione abusiva del trattato si allude ad un fenomeno genericamente ricondotto alla categoria dell'abuso del diritto, di cui, tuttavia, non è ancora chiaro, agli inizi degli anni duemila, l'oggetto di abuso, ossia se si abbia a che fare con una forma di abuso esclusivamente riferibile al diritto interno, ovvero, al solo diritto convenzionale, oppure ad entrambi (86).

Rispetto agli anni settanta, quando il fenomeno ha iniziato a porsi con vigore, non sembrano essersi fatti molti passi avanti a riguardo della lamentata vaghezza del termine (87).

Nella prospettiva che il fenomeno si configuri come abuso del diritto interno, pur in un contesto internazionale, sono sollevate due questioni: una, principale, di applicabilità della norma interna anticlusiva a riguardo di situazioni che sono regolate da una norma convenzionale; l'al-

(84) Nei paragrafi successivi all'8.

(85) Alcune previsioni presenti in qualche trattato sono già state individuate da: G. MAISTO, *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, cit., 303 ss., e da P. BRACCO, *Italy*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 441 ss.

(86) Cfr.: P. ESSERS, *Introduction*, in *Abusive Application of International Tax Agreements*, Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000, IFA, Seminar Series, Vol. 25b, Kluwer, The Hague, 2001, 2.

(87) Nel lavoro pubblicato nel 1998 di: S. VAN WERGHEL, *The improper use of tax treaties*, cit., 257, si ribadiva quanto affermato da Rosenbloom quindici anni prima, cfr.: H.D. ROSENBLOOM, *Tax treaty abuse: policies and issues*, cit., 766: "Treaty 'abuse' ... is a heavily loaded term. Not only is it derogatory; it implies that the proper use of tax treaties can be identified. Yet differences over precisely that point lie at the heart of the current discussion. Because the term suggests that what is being discussed is a point of common understanding and agreement, when it clearly is not, the usefulness of the term is questionable".

tra questione, subordinata, se tale forma di abuso interessi soltanto lo Stato contraente di non residenza o, piuttosto, entrambi gli Stati contraenti.

Nella diversa prospettiva che il fenomeno riguardi, all'opposto, il diritto convenzionale, nuovamente due sono le questioni discusse: la prima, se a una tale nozione corrisponda un divieto non avente una disposizione espressa negli accordi, ma ciò nonostante esistente nel diritto convenzionale, o se, di contro, di una tale nozione si possa parlare solo se nell'accordo ricorra una esplicita previsione e solo nei limiti derivabili da quest'ultima; la seconda questione, se l'abuso possa derivare dagli Stati contraenti (88).

L'ultima questione, pur se prospettata da molti come secondaria, è in realtà preliminare.

Ad abusare di un dato diritto, ossia delle norme di un dato ordinamento giuridico quale esso sia, internazionale o interno, può essere solo un soggetto giuridico di quell'ordinamento, vale a dire una figura soggettiva che è destinataria diretta ed immediata delle norme giuridiche di quel dato diritto ed alla quale sono, perciò, altresì, imputabili le situazioni giuridiche nascenti da quel determinato ordinamento. Di conseguenza, stante la diversità di piani intersoggettivi su cui operano, da un lato, l'ordinamento internazionale, e, dall'altro, quello interno, l'abuso del diritto convenzionale, o l'abuso del trattato, comunque lo si voglia denominare, non è nozione riferibile in modo diretto ai soggetti giuridici del diritto interno.

Nonostante, infatti, il lessico dei trattati possa sovente trarre in inganno, perché ha riguardo in modo diretto alle figure del diritto interno – esemplare l'art. 1 che compare in tutti gli accordi bilaterali italiani contro le doppie imposizioni (salvo qualche rarissima eccezione che comunque non attiene a questo profilo): “La presente convenzione si applica alle persone residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti” – questi soggetti possono, infatti, solo indirettamente abusare dei trattati, ossia possono solo abusare direttamente delle norme interne che danno esecuzione al trattato (come, d'altronde, la convenzione si applica alle persone residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti solo in modo indiretto).

(88) Il tema dell'applicazione abusiva è stato così presentato da: P. ESSERS, *Introduction*, cit., 2. In tema anche: *Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends*, *Cahiers de droit fiscal international*, IFA, Vol. 86b, The Hague, 2001.

L'abuso del diritto convenzionale, o l'abuso del trattato in modo diretto è, di contro, possibile da parte degli Stati contraenti nella loro duplice qualità di soggetti del diritto internazionale e di soggetti destinatari delle norme particolari dello specifico accordo (89). Tuttavia, non è a questo tipo di fenomeno che si ha, di regola, riguardo quando si parla di applicazione abusiva dei trattati contro le doppie imposizioni e d'altronde negli accordi bilaterali italiani ricorrono solo previsioni volte a contrastare l'uso improprio del trattato in modo indiretto, vale a dire da parte dei soggetti del diritto interno. Quindi, nel seguito dell'indagine si avrà riguardo solo a quest'ultimo tipo di fenomeno.

Il commentario 2010, nel dare conto di un'indagine condotta a livello Ocde, rileva come alcuni Stati distinguono l'abuso del trattato dall'abuso del diritto interno, ciascuno con propri presupposti normativi, mentre altri Stati sussumono nelle norme di contrasto all'abuso del diritto interno anche situazioni ricadenti nell'ambito applicativo di un trattato (90).

Per questo secondo gruppo di Stati, cui sono tipicamente riconducibili gli ordinamenti giuridici di *common law* e fra essi quello statunitense, è piuttosto decisivo risolvere la questione preliminare dell'eventuale conflitto fra norma interna antielusiva e norma convenzionale e, solo risolta negativamente questa, si dà in tal modo soluzione anche al sotteso problema interpretativo dell'abuso del trattato. Poiché, infatti, i termini di questo problema interpretativo sono posti nel senso di dover stabilire se i benefici derivanti da un dato accordo sono da riconoscere al contribuente nelle situazioni in cui ha fatto un uso improprio dell'accordo, la

(89) Secondo quanto afferma: P. SALERNO, *Diritto internazionale. Principi e norme*, cit., 416, il limite dell'abuso del diritto emerge nella prassi sia giudiziaria (CIG, 13 luglio 2009 par. 87) che diplomatica e lo richiama direttamente lo stesso Progetto di articoli sulla responsabilità degli Stati per fatti illeciti internazionali (approvato nel 2001 dalla Commissione del diritto internazionale e raccomandato agli Stati dall'Assemblea generale delle Nazioni Unite) a proposito di talune circostanze esimenti dell'illecito.

(90) Sotto l'intitolazione "uso improprio del trattato" il Modello Ocde 2010, commentario all'art. 1, par. 9.1, accenna a questa diversa prospettiva dei vari Stati. Questa duplice prospettiva è ripresa anche da: UNITED NATIONS, ECONOMIC AND SOCIAL COUNCIL, COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, *Treaty Abuse and Treaty Shopping*, E/C.18/2006/2, sul sito: www.un.org/esa/ffd//tax/secondsession/Taxation-Treaty%20Abuse.doc. L'Ocde non è, infatti, il solo ad affrontare il tema dell'abuso dei trattati in vista della revisione del relativo modello di convenzione: nel corso degli anni duemila all'interno del Comitato incaricato della revisione del modello delle Nazioni Unite è stata istituita una sotto-commissione per approfondire specificamente il tema dell'abuso.

soluzione è presto data: in tutte le ipotesi in cui la condotta da questi posta in essere integra gli estremi della norma antielusiva interna, i benefici convenzionali sono da disconoscere, senza alcuna necessità di compiere quelle indagini, a riguardo della eventuale frustrazione delle norme del trattato, che sarebbero, invece, altrimenti necessarie per risolvere il problema dell'abuso del trattato (91).

Come detto, a questo secondo gruppo appartengono gli Stati Uniti. Pur non esistendo nel relativo ordinamento una previsione generale antiabuso di fonte legislativa, vi sono, come noto, diverse dottrine antiabuso di fonte giurisprudenziale ("*business purpose*", "*economic substance*", "*step transaction*", "*substance over the form*", "*sham transaction*", etc.) cui è riconosciuta natura di norme sull'interpretazione (92). Trattandosi di norme ritenute applicabili anche a situazioni a carattere internazionale ed ancorché dette situazioni ricadano nell'ambito applicativo di un trattato, la giurisprudenza statunitense solo rarissimamente interpreta le disposizioni di un accordo bilaterale, per risolvere casi di relativo abuso, alla luce del suo oggetto e del suo scopo, onde verificare se è frustrato, bensì essa si fonda più sovente su queste dottrine antiabuso interne (93).

Per ciò che concerne l'ordinamento tributario italiano si è già esa-

(91) Nella dottrina canadese si è posta ed approfondita la questione dei rapporti tra la norma generale antielusiva interna canadese (contenuta nella sezione 245 dell'*Income Tax Act*) e i trattati stipulati dal Canada, cfr.: N. GOVETTE, *Countering Tax Treaty Abuses: A Canadian Perspective on an International Issue*, The Tax Professional Series, Canada Tax Foundation, Toronto, 1999, *passim*, norma interna cui l'amministrazione finanziaria canadese aveva fatto ricorso per risolvere il caso *RMM Canadian Enterprises Inc. et al. v. The Queen*, in 97 DTC 302 (TCC), l'unico caso giurisprudenziale canadese, all'epoca, in tema di abuso dei trattati.

(92) Per l'affermazione di tale natura: P. WEST, in *Abusive Application of International Tax Agreements*, Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000, IFA, Seminar Series, Vol. 25b, Kluwer, The Hague, 2001, 12-13.

(93) Sebbene gli USA non siano parti della Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei trattati, essi considerano molte delle norme di questa Convenzione quali principi del diritto internazionale consuetudinario, dunque applicabili a tutti gli Stati soggetti della comunità internazionale. Ciò nonostante, la giurisprudenza solo raramente invoca, come detto, l'oggetto e lo scopo del trattato per risolvere casi di relativo abuso: è quanto è avvenuto eccezionalmente nei due noti *case-law*: *Aiken Industries Inc. v. Commissioner of Internal Revenue* (56 T.C. 925 - 1971), riguardante un'ipotesi di *treaty shopping* ("*back-to-back loans*") e riportato come il primo caso giurisprudenziale di abuso dei trattati negli Stati Uniti da: L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse*, IBFD, Amsterdam, 2008, 424, e *Johansson v. United States* (336 F.2d 9809 - 1964), cfr.: A.P. VARMA - P.R. WEST, *United States*, cit., 827 c 840.

minato come debba risolversi il rapporto fra la norma che stabilisce il divieto di abuso elaborata dalla giurisprudenza di Cassazione e la norma convenzionale.

Analoga conclusione vale anche per la fattispecie elusiva definita dall'art. 37-bis, comma 1, DPR n. 600/1973, cui sono ascrivibili, oltre che situazioni puramente domestiche, anche situazioni connotate da elementi di internazionalità in ragione o della mancanza di residenza fiscale in Italia del soggetto cui sono riferibili o della localizzazione della condotta elusiva in tutto o in parte extra-territoriale (94). L'inopponibilità all'amministrazione finanziaria della manovra attuata dal contribuente richiede che sia stata previamente risolta la questione interpretativa dell'applicabilità di tale norma interna antielusiva a situazioni regolate da un trattato contro le doppie imposizioni, verificando che non vi sia conflitto fra tale norma interna con alcuna norma convenzionale rilevante nel caso concreto.

Per ciò che concerne l'ordinamento internazionale la dottrina ha sollevato la questione se esso ponga un divieto di abuso dei trattati.

È stata, innanzi tutto, sostenuta la tesi secondo cui il divieto di abuso dei trattati si pone a base della relativa interpretazione in quanto costituirebbe un principio generale di diritto internazionale, stante il suo riconoscimento sia da parte delle varie corti, sia nella prassi dei vari Stati, si da rispondere ai requisiti che, in base all'art. 38, par. 1, lett. c) dello Statuto della Corte di Giustizia Internazionale, connotano i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili. Contro questa tesi si afferma, tuttavia, come non vi sia alcun riconoscimento generale degli elementi fondanti l'abuso dei trattati, a differenza dell'opera di elabora-

(94) Per la rilevanza delle situazioni con elementi di internazionalità: P. LUDOVICI, *La rilevanza dei tributi esteri ai fini dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 263. In linea con quanto affermato da altri autori stranieri a riguardo delle proprie norme generali interne antielusive, anche Ludovici ritiene che il vantaggio tributario indebito, oggetto di disconoscimento, non possa essere altro che valutabile in termini di tributi italiani, e non esteri. Così, i vantaggi tributari conseguiti all'estero (nella specie, non in Italia) sono solo apprezzabili in quanto valide ragioni economiche: come ricorda Ludovici, tale è la conclusione dell'amministrazione finanziaria negli Stati Uniti dove la questione risulta approfondita con riguardo alle proprie dottrine antiabuso. Parimenti, per eventuali imposte afferenti l'operazione elusiva versate all'estero da soggetti diversi da quelli che hanno realizzato la fattispecie dell'art. 37-bis, comma 1, potrebbe essere precluso il rimborso, altrimenti previsto dalla norma del comma 7, in tal modo risultando penalizzati rispetto a soggetti terzi coinvolti in operazioni puramente domestiche, cfr.: R. CORDEIRO GUERRA, *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 216.

zione che ha riguardato gli elementi fondanti, nei vari diritti interni, le singole fattispecie elusive e senza considerare, comunque, che ben diversi sono gli strumenti per contrastare l'abuso da un ordinamento interno all'altro e non ve ne è uno riconosciuto su tutti, sicché questa tesi non è sostenibile (95).

Altrettanto opinabile è, tuttavia, per la ragione già illustrata, anche la tesi che non sia configurabile un divieto di abuso dei trattati in quanto detti accordi sono conclusi tra Stati e non possono contenere un principio antiabuso che riguarderebbe primariamente i contribuenti e non le parti contraenti (96).

Altri filoni dottrinali, cui è allineato lo stesso commentario, affermano l'esistenza di un divieto di abuso implicito muovendo dal riconoscimento dello scopo dei trattati non solo di eliminare il doppio d'imposta, bensì anche di prevenire la doppia non imposizione. L'idea è quella che, con la stipula del trattato, i due Stati contraenti raggiungano date intese quanto a ripartizione fra loro della competenza legislativa in materia tributaria e vi sia una reciproca volontà di escludere che un elemento di reddito o di patrimonio non sia tassato da alcuno dei due. In questo ordine concettuale il piano su cui apprezzare l'utilizzo improprio del trattato è quello della deviazione dei risultati prodotti dalla condotta lesiva rispetto allo scopo che la tesi in discorso riconosce ai trattati (97). Anche questa opinione non poggia, tuttavia, su un argomento solido, in quanto non è incontrovertibile la tesi della funzione dei trattati di prevenire la doppia non imposizione (98).

(95) Nella dottrina canadese si è posta ed approfondita la questione se esista una norma generale antiabuso rilevante a riguardo di situazioni che ricadono nell'ambito di applicazione dei trattati, cfr.: N. GOYETTE, *Countering Tax Treaty Abuses: A Canadian Perspective on an International Issue*, cit., *passim*. Nello studio della Goyette tale questione era analizzata alla stregua di quattro punti: il preambolo dei trattati, l'art. 26 della Convenzione di Vienna, in quanto principio del diritto internazionale ed infine sulla base della decisione della Suprema Corte del Canada nel caso *Crown Forest Industries v. Canada*, (1995) 2 SCR 802. Tale questione è stata poi ripresa dall'Autrice qualche anno dopo, cfr.: N. GOYETTE, *Tax Treaty Abuse: A Second Look*, in *Canadian Tax Journal*, 2003, vol. 51, n. 2, 765, e part. 770 per la critica alla tesi che il divieto di abuso dei trattati costituisca un principio generale di diritto internazionale.

(96) S. VAN WERGHEL, *The improper use of tax treaties*, cit., 116. Si veda anche: L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse*, cit., 374-376.

(97) P. WEST, in *Abusive Application of International Tax Agreements*, Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000, IFA, Seminar Series, Vol. 25b, Kluwer, The Hague, 2001, 5 e 12.

(98) Si rinvia, anche per i riferimenti bibliografici, a: P. TARIGO, *Doppia non imposizione e trattati italiani*, cit., 1127 ss.

Il divieto di abuso dei trattati è derivabile, secondo altri orientamenti ancora, dal principio secondo cui gli Stati contraenti devono eseguire il trattato in buona fede (art. 26, Conv. Vienna) e dal relativo principio "*pacta sunt servanda*", oppure dal principio di buona fede che deve governare l'interpretazione dei trattati (art. 31, Conv. Vienna): "un Trattato deve essere interpretato in buona fede secondo il significato ordinario dei termini nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo". Un tale principio non richiede, infatti, che l'interpretazione si svolga in stretta aderenza al testo dei trattati (99), bensì impone che si abbia riguardo allo scopo ("*purpose*") del trattato ed in ragione di esso si valuti se un dato comportamento è in linea con tale scopo, ossia corrisponda ad "*uso*" del trattato, o se, piuttosto, sia in contrasto con esso, ricorrendo la diversa ipotesi di "*abuso*" (100).

Se anche questo duplice riferimento alla buona fede collega l'applicazione dell'accordo alla sua interpretazione, la prima ad opera delle parti, la seconda ad opera dell'interprete (101), ai fini delle questioni in materia di abuso di cui si discute rileva la buona fede nell'interpretazione (102). Avendo riguardo agli accordi in vigore siglati dall'Italia, la tesi che l'abuso del trattato possa essere impedito con il mezzo della interpretazione, ed in particolare con il principio di buona fede dell'art. 31, Conv. Vienna, non è supportata da due elementi: innanzi tutto, dal titolo e dal preambolo di tali accordi, in quanto, salvo eccezioni rarissime, non vi è in essi alcun minimo accenno ad una funzione di contrasto all'evasione, mentre vi è all'evasione; in secondo luogo, dal ricorso, crescente, di previsioni antiabuso espresse a carattere specifico e soprattutto generale (103).

(99) F.A. ENGELN, *On values and norms: the principle of good faith in the law of treaties and the law of tax treaties in particular*, Kluwer, 2006, 36: "(T)he principle of good faith, which is codified in Articles 26 and 31(1) of the Vienna Convention, provides a sound legal basis for the application of the doctrine of *fraus pacti* ... (I)t would not be necessary, in my opinion, that support for this is found either in the text of the treaty or in the explanations of the parties"; P. WEST, in *Abusive Application of International Tax Agreements*, cit., 12.

(100) L. RAO, in *Abusive Application of International Tax Agreements*, Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000, cit., 9-11.

(101) R. MONACO - C.C. GIALDINO, *Manuale di diritto internazionale pubblico*, cit., 213.

(102) Per la critica alla tesi fondata sull'art. 26: N. GOYETTE, *Tax Treaty Abuse: A Second Look*, cit., 768-769.

(103) Ritiene necessaria una previsione espressa nel trattato, pur evidenziando che l'interpretazione dei trattati non possa essere, in ogni caso, ridotta al solo piano letterale,

8. *Ricognizione di norme antiabuso e riscontro della relativa costanza di impiego nel sistema di "tax treaty law" italiano: premessa.* - Secondo fonti ministeriali sono 93 gli Stati con cui l'Italia ha in vigore un trattato contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio: è un numero significativo in rapporto al *network* di altri ordinamenti interni evoluti (104).

Pur tendenzialmente uniformati al modello Ocde, ancorché nelle sue versioni successive, essi risentono, in realtà, anche delle caratteristiche storiche, politico-economiche e, soprattutto, di contesto giuridico dei due Stati contraenti.

Tranne un accordo, che è stato concluso alla fine degli anni sessanta (Giappone, 1969), diciotto sono degli anni settanta, stipulati a seguito della riforma tributaria che aveva reso necessaria una totale revisione dei precedenti trattati per via dell'introduzione di un'imposta sul reddito basata sulla mondialità del prelievo (105); ventisette sono degli anni ottanta, tre dei quali sono ora applicabili complessivamente ad otto Stati per successione (106);

bensi debba essere effettuata alla luce del loro oggetto e scopo: M. LANG, in *Abusive Application of International Tax Agreements*, Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000, cit., 8-9 e 16-17. In senso conforme, richiedendo una previsione esplicita: F. WASSERMEYER, in *Abusive Application of International Tax Agreements*, op. ult. cit., 5, 8 e 20, ammettendo anche che lo strumento di contrasto dell'abuso del trattato possa derivare da una norma interna. In senso critico al riconoscimento di un divieto di abuso implicito sulla base del principio di buona fede dell'art. 31 anche: N. GOYETTE, *Tax Treaty Abuse: A Second Look*, cit., 783.

(104) Cfr.: <http://www.finanze.it/>, aggiornato a gennaio 2012.

(105) Sono stati stipulati negli anni settanta gli accordi dell'Italia con: Irlanda, nonché Trinidad e Tobago (1971), Marocco e Zambia (1972), Tanzania (1973), Cipro (1974), Svizzera (1976), Canada, Romania, Singapore, Spagna, Thailandia e Ungheria (1977), Brasile (1978), Argentina, Egitto, Nuova Zelanda e Tunisia (1979). Con Cipro è stato, tuttavia, concluso nel 2009 un protocollo di modifica della convenzione, reso esec. in Italia con legge n. 70/2010; con legge n. 42/2011 è stata ratificata la nuova convenzione con il Canada, firmata nel 2002, ma non ancora in vigore.

(106) Sono stati conclusi negli anni ottanta gli accordi italiani con: Filippine, Portogallo e Svezia (1980), Austria, Finlandia, Lussemburgo, Malta, (ex) Cecoslovacchia, ora Repubblica Ceca e Repubblica Slovacca (1981), Australia, Costa d'Avorio e (ex) Jugoslavia, ora Bosnia Herzegovina, Serbia e Montenegro (1982), Belgio (1983), Ecuador, Malaysia, Pakistan e Sri Lanka (1984), Norvegia, Polonia e (ex) Unione Sovietica, ora Kirghistan, Tagikistan e Turkmenistan (1985), Cina (1986), Grecia e Kuwait (1987), Bulgaria e Regno Unito (1988), Corea del Sud, Francia e Germania (1989). Inoltre, è stato reso esec. con legge n. 77/2010 il protocollo che modifica la convenzione con Malta siglato nel 2009.

ventotto risalgono agli anni novanta (107); infine, quattordici sono stati stipulati nel corso degli anni duemila (108).

Questo, pur sintetico, quadro temporale offre già un primo spunto per l'analisi successiva.

Se si guarda, infatti, al sistema dei trattati italiani vigenti, considerando a sé gli accordi con la Svizzera (1976) e gli Stati Uniti (1999) per le loro peculiarità, previsioni di applicabilità della disciplina interna antielusiva e previsioni generali antiabuso del trattato iniziano a fare la loro comparsa, in modo sporadico, solo a partire dagli accordi stipulati verso la metà degli anni novanta, benché previsioni specifiche anticlusive fossero già presenti in alcune convenzioni bilaterali della fine degli anni settanta.

D'altronde, se si pone mente all'evoluzione della disciplina nell'ordinamento tributario italiano, si può constatare un crescendo nell'introduzione di norme anticlusive negli anni novanta e successivi. La stessa clausola anticlusiva, contenuta nell'art. 10, legge n. 408, è del 1990.

Ciò permette di anticipare, dato il quadro sopra riportato, come siano solo una minoranza i trattati italiani che presentano previsioni generali contro l'abuso del trattato e di applicabilità delle disposizioni interne antielusiva, in quanto, come si è evidenziato, la maggior parte dei trattati italiani in vigore risale ad un periodo precedente.

La presenza nel diritto convenzionale di clausole di applicabilità delle norme interne antielusiva e di clausole generali antiabuso dei trattati è d'altronde infrequente anche nel sistema di "tax treaty law" di altri Stati, per i quali è comunque un fenomeno in crescita, esattamente come per il *network* italiano: è quanto emerge da indagini comparate cui si accenna nel seguito trattando delle specifiche clausole.

Nell'esperienza italiana, qualc emerge dai singoli trattati in vigore e da un loro confronto, è poi riscontrabile una tendenza, a partire dalla

(107) Risale agli anni novanta la stipulazione degli accordi italiani con: Bangladesh, Indonesia, Mauritius, Paesi Bassi, Turchia e Venezuela (1990), Algeria e Messico (1991), India (1993), Albania e Kazakistan (1994), Emirati Arabi Uniti, Israele e Sud Africa (1995), Federazione Russa, Lituania, Macedonia e Vietnam (1996), Estonia, Etiopia, Lettonia e Ucraina (1997), Oman, Mozambico e Senegal (1998), Croazia, Danimarca e Stati Uniti (1999). Inoltre, con la Federazione Russa è stato stipulato nel 2009 un Protocollo aggiuntivo, reso csc. con legge n. 80/2010.

(108) Negli anni duemila sono stati conclusi dall'Italia gli accordi con: Georgia, Siria, Uganda e Uzbekistan (2000), Azerbaijan e Slovenia (2001), Armenia, Islanda, Moldova e Qatar (2002), Ghana e Giordania (2004), Bielorussia (2005) e Arabia Saudita (2007).

metà degli anni novanta, alla previa introduzione di clausole aventi funzione di stabilire l'applicabilità di norme interne anticlusive, che ricorrono del resto anche con maggior frequenza, rispetto all'inserimento di previsioni generali antiabuso del trattato che, invece, sono state introdotte solo negli accordi italiani conclusi più di recente, negli anni duemila.

Da questa tendenza traspare – e l'indagine successiva lo conferma pienamente – da un lato, la preoccupazione dello Stato italiano, come dell'altro Stato contraente, che la disciplina antielusiva interna risulti incompatibile e soccomba in ragione della prevalenza della norma convenzionale; dall'altro, la ritenuta inadeguatezza, da parte dello Stato italiano, e così dell'altro Stato contraente, degli strumenti antielusivi interni a contrastare efficacemente fenomeni di abuso del trattato. Invero, non solo la fattispecie antielusiva interna tutela solo l'interesse di uno Stato, e non dell'altro, a differenza di una fattispecie antielusiva convenzionale (109), ma neppure riesce a tutelarla interamente. La stessa esperienza statunitense lo dimostra: le svariate dottrine antiabuso interne non si sono rivelate pienamente efficaci contro l'abuso dei trattati e clausole mirate a contrastare questa forma di abuso, mediante la limitazione dei benefici convenzionali, sono state appositamente introdotte.

9. a) *Previsioni convenzionali a contenuto antielusivo implicito e specifico: varietà e funzione.* - In linea generale il commentario al modello Ocde suggerisce l'inserimento di previsioni antielusive specifiche anche nelle ipotesi in cui è potenzialmente applicabile una norma generale antiabuso, in quanto maggiormente efficaci nel contrasto diretto e mirato di specifiche strategie e tecniche che siano state identificate. L'inserimento è ritenuto necessario per quegli Stati che, pur ammettendo l'applicazione delle proprie norme interne antielusive anche in assenza di clausole pattizie che lo consentano, sono privi nei propri diritti interni degli strumenti normativi necessari a contrastare in modo appropriato dette strategie (110).

Guardando al sistema di *tax treaty law* italiano, vi sono due grandi classi di previsioni specifiche: quelle a contenuto implicitamente antie-

(109) Come rileva anche: F. WASSERMEYER, in *Abusive Application of International Tax Agreements*, Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000, IFA, Seminar Series, Vol. 25b, Kluwer, The Hague, 2001, 19-20, in molti casi che si suole riportare sotto l'abuso dei trattati vi è in realtà aggiramento solo delle norme di uno dei due diritti interni, mentre l'altro Stato potrebbe risultarne anche avvantaggiato. Ciò non corrisponde, secondo l'Autore, ad abuso del trattato.

(110) Cfr.: commentario all'art. 1, par. 9.6 e 10., modello Ocde 2010.

lusivo e quelle in cui tale contenuto è espresso (111). Si esaminano qui le prime, rinviando a breve l'esame delle altre.

Una norma a contenuto implicitamente anticlusivo presente in quasi tutti gli accordi è quella che pone il requisito di beneficiario effettivo, corrispondente ad una previsione introdotta nel modello Ocde solo a partire dalla versione 1977. Tale norma persegue la specifica finalità di contrastare, in modo mirato per dividendi, interessi e canoni (artt. 10, 11 e 12) e per casi semplici di abuso (112), una generale e tipica condotta elusiva consistente nell'attribuzione del reddito a persona diversa da quella effettiva, al fine di fruire di benefici convenzionali altrimenti indebiti. Questi benefici sono rappresentati dalle riduzioni di imposta cui è obbligato lo Stato contraente di provenienza di tali elementi di reddito a fronte di una sua competenza legislativa concorrente con lo Stato contraente di residenza del percettore. In quella minoranza di trattati italiani in cui, per i canoni e talvolta per dati interessi, detta competenza è esclusiva, il beneficio può consistere anche in ciò.

In via eccezionale il requisito di beneficiario effettivo è posto anche ai fini di altri redditi: nei trattati con l'India (1993), l'Uganda (2000) e il Ghana (2004), ad esempio, lo si stabilisce per i compensi per servizi tecnici, redditi che negli altri accordi italiani non hanno un'autonoma disciplina e che in questi accordi, di contro, vi è e ricalca quella dei canoni. Così, nel trattato con la Romania (1977) per le provvigioni (113).

Unica, nel sistema dei trattati italiani, la definizione espressa di "beneficiario effettivo", presente nell'accordo con la Germania (1989), considerandosi tale una persona "se ad essa spetta il diritto al quale tali pagamenti si ricollegano e se i redditi che ne ritrae devono essere ad essa attribuiti in virtù della legislazione fiscale dei due Stati" (114).

(111) Per la distinzione tra norme a contenuto espressamente e implicitamente anticlusivo, cfr.: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I - Parte generale, Milano, 2009, 254; di norma cosiddetta "cieca" parla: R. CORDEIRO GUERRA, *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale*, cit., 216, ad esempio a riguardo dell'istituto italiano di *transfer price*.

(112) Quanto alla semplicità dei casi di abuso: K. VOGEL, *On double taxation conventions*, London, 1997, Art. 1, 127, 98.

(113) Art. 13, par. 2, Conv. Italia-India (1993), resa esec. con legge n. 319/1995, qui denominati "corrispettivi per servizi tecnici" e definiti al par. 4; art. 13, par. 2, Conv. Italia-Uganda (2000), resa esec. con legge n. 18/2005, definiti al par. 3; art. 13, par. 2, Conv. Italia-Ghana (2004), resa esec. con legge n. 48/2006; art. 13, par. 2, Conv. Italia-Romania (1977), resa esec. con legge n. 680/1978, definiti al par. 3.

(114) Art. 9, Prot. agg. alla Conv. Italia-Germania, (1989), resa esec. con legge n. 459/1992, definizione stabilita ai sensi degli artt. 10, 11 e 12 del Trattato.

Poiché per tutti gli altri accordi italiani l'espressione non è definita, si pone un problema interpretativo a riguardo della sua attribuzione di significato, ossia se debba essere integrata mediante rinvio al diritto interno, oppure se il contesto richieda una diversa ed autonoma interpretazione (115).

Un secondo tipo di norma è finalizzata sempre a contrastare quella generale pratica internazionale consistente nell'attribuzione del reddito a persona diversa da quella effettiva ed è mirata in modo specifico a precludere il favorevole criterio di collegamento esclusivo con lo Stato di residenza dell'impresa per i redditi derivanti da prestazioni personali esercitate da un artista di spettacolo o da uno sportivo, in tale qualità, ma attribuiti ad altra persona, la cosiddetta *rent à star company*. Presente in pressoché tutti i trattati italiani in vigore, questa norma corrisponde alla previsione dell'art. 17, par. 2, modello Ocde 2010, ed è stata introdotta a partire dalla versione 1977 del modello. Essa appartiene al genere di clausole anticlusive del tipo "*look through*" (116). Il reddito non si considera attribuito ad altra persona, ai fini della disciplina convenzionale, se è fornita la prova contraria, ciò in base ad una clausola che, tuttavia,

(115) Numerosi gli scritti su questo tema in tempi recenti. Limitandosi alle riviste italiane: A. BALLACIN, *La nozione di beneficiario effettivo nelle convenzioni internazionali e nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 2006, 209; A. TOMASINI, *Alcuni recenti sviluppi interpretativi sulla nozione di beneficiario effettivo e di residenza ai fini convenzionali*, in *Rass. trib.*, 2008, 1383; V. UCKMAR - G. CORASANITI - P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, 75; A. DE PISAPIA, *Beneficial owner, beneficiario e beneficiario effettivo: diverse espressioni in cerca di un significato unitario nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni*, in questa Rivista, 2010, V, 3; P. LAROMA JEZZI, *Is there a common concept of beneficial ownership in international tax case law?*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2010, 103; J.I. GOROSPE OVIEDO, *The influence of beneficial owner clauses in the prevention of international tax treaty abuse*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2010, 115; F. DE MORAES - E. CASTRO, *The influence of beneficial owner clauses in the prevention of international tax treaty abuse*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2010, 121; F. AVELLA, *Il beneficiario effettivo nelle convenzioni contro le doppie imposizioni: prime pronunce nella giurisprudenza di merito e nuovi punti di discussione*, in questa Rivista, 2011, V, 14; G. MARINO, *Titolare effettivo e possessori di reddito: sovrapposizioni, innesti e (probabili) mutazioni genetiche*, in questa Rivista, 2011, I, 183; D. AVOLIO - B. SANTACROCE, *Il "Discussion draft" Ocse sul beneficiario effettivo e le questioni ancora aperte*, in *Cort. trib.*, 2011, 3109.

(116) Si è già detto nella *parte prima* del presente scritto come la Cassazione, cfr.: Cass., sez. trib., 20 marzo 2008, n. 12236, si sia pronunciata, in assenza di questa clausola, con una discutibile sentenza riguardante un notissimo gruppo musicale inglese.

compare solo eccezionalmente negli accordi italiani, ad esempio nel trattato con gli Stati Uniti (117).

In materia di utili attribuibili alla stabile organizzazione si rinviene un terzo tipo di previsione antielusiva, di insolita presenza negli accordi italiani, sempre funzionale al contrasto della pratica di abuso dei trattati consistente nell'attribuzione del reddito ad altri, sebbene in questo caso ciò avvenga non a favore di persona diversa da quella effettiva, bensì a favore della casa madre in luogo della stabile organizzazione, o viceversa. Presente nel protocollo degli accordi con Mauritius (1990) e Armenia (2002), essa deroga alla regola generale, corrispondente alla previsione dell'art. 7, par. 3, delle varie versioni del modello Ocde precedenti al 2010, in cui invece non è più riprodotta, in base alla quale nella determinazione degli utili di una stabile organizzazione sono deducibili le spese sostenute per gli scopi da essa perseguiti, comprese le spese di direzione e quelle generali di amministrazione, sia dello Stato in cui è situata la stabile organizzazione, sia altrove.

La norma antielusiva presente in questi accordi, ed assente invece nelle diverse versioni del modello Ocde, stabilisce, infatti, che la deduzione non è ammessa per eventuali somme, diverse dai rimborsi delle spese effettivamente sostenute, corrisposte dalla stabile organizzazione alla sede principale dell'impresa o ad uno dei suoi altri uffici, a titolo di canoni, compensi o altri simili pagamenti per l'uso di brevetti o altri diritti, oppure a titolo di commissione, per servizi specifici esercitati per l'attività di direzione o, infine, a titolo di interessi sul denaro prestato alla stabile organizzazione (in quest'ultima ipotesi, tranne il caso di istituto bancario). In modo speculare queste stesse somme non rilevano, ai fini di determinare gli utili della stabile organizzazione, se sono da quest'ultima imputate alla sede principale dell'impresa o ad uno dei suoi altri uffici (118).

La finalità antielusiva di questo tipo di norma si riconnette alla caratteristica delle spese sopra indicate di derivare da attività patrimoniali

(117) Art. 17, par. 2, Conv. Italia-Stati Uniti (1999), rcsa esec. con legge n. 20/2009. A tal fine l'artista o lo sportivo ha onere di provare che né egli, né persone a lui legate da vincoli di parentela partecipano direttamente o indirettamente agli utili di detta altra persona in qualsiasi maniera, ivi compresa la percezione di compensi differiti, di gratifiche, di onorari, di dividendi, di utili derivanti dalla partecipazione a società di persone o altre distribuzioni di utili.

(118) Prot. lett. b), Conv. Italia-Mauritius (1990), rcsa esec. con legge n. 712/1994; prot. p. 5, Conv. Italia-Armenia (2002), rcsa esec. con legge n. 190/2007.

(ad esempio, brevetti) o da prestazione di servizi (ad esempio, attività di sostegno finanziario) tipicamente utilizzate per dar luogo a componenti reddituali artificiosc, oppure effettive ma artificiosamente ripartite tra la sede e la stabile organizzazione (119). La previsione espressa presente nei due accordi italiani, non contemplando alcunché al riguardo, non lascia apparentemente spazio all'eventuale possibilità di produrre prove dell'inesistenza di tali finalità elusive.

Ad un quarto tipo di previsione antielusiva possono essere ricondotte quelle norme convenzionali, presenti in pressoché tutti i trattati italiani e corrispondenti a quelle degli artt. 11, par. 6, c 12, par. 4, del modello Ocde già a partire dalla versione del 1963, che escludono l'applicazione del regime convenzionale stabilito per interessi e canoni nell'ipotesi in cui, in conseguenza di particolari relazioni tra il debitore e il beneficiario effettivo o tra ciascuno di essi e terze persone, l'ammontare degli interessi o dei canoni, tenuto conto, rispettivamente, del credito, oppure dell'uso, diritto o informazione per il quale sono stati pagati, eccede quello che sarebbe stato convenuto tra debitore e beneficiario effettivo in assenza di simili relazioni, ossia eccede quello che è espressione di un principio di *arm's length*. Nella Conv. Italia-Uganda (2000) questa clausola è estesa anche ai compensi per servizi tecnici (120).

L'applicazione del regime pattizio è escluso, in funzione antielusiva, limitatamente alla parte dei pagamenti che supera questo importo, parte che è dunque tassabile in conformità alle norme interne dei due Stati contraenti ed alle restanti norme del trattato (121).

Una previsione simile ricorre, eccezionalmente, nella Conv. Italia-Kazakhstan (1994) e nella Conv. Italia-Sud Africa (1995), nonché nell'accordo con l'Oman (1998) e in quelli con l'Etiopia (1997) e l'Ar-

(119) Come può avvenire del resto, infragruppo, tra controllante e controllata, tant'è che lo svolgimento di siffatte attività è consueto profilo caratterizzante le costruzioni artificiali e funge da tipico elemento di predeterminazione dell'esistenza di costruzioni siffatte nei regimi antielusivi interni di CFC, come è in quello italiano, cfr.: M. BEGHIN, *L'abuso del diritto nelle operazioni internazionali*, in *Corr. trib.*, 2010, 960.

(120) Cfr.: art. 13, par. 6, Conv. Italia-Uganda (2000), resa esec. con legge n. 18/2005.

(121) Relativamente a questa previsione nel protocollo dell'accordo con il Messico è previsto che le autorità competenti degli Stati contraenti concorderanno le misure amministrative necessarie per applicare detta norma antielusiva dell'art. 11, par. 7, in modo da limitare fenomeni di sottocapitalizzazione o di eccessivo indebitamento dei soggetti considerate in detto paragrafo, cfr.: art. 7, Protocollo, Conv. Italia-Messico (1991), resa esec. con legge n. 710/1994.

menia (2002) anche in materia di altri redditi, senza alcun riscontro nell'art. 21 del modello Ocde (122).

Il tipo di norma antielusiva succitata svolge una specifica funzione di contrasto di una seconda generale prassi di abuso dei trattati, consistente nella modificazione dei caratteri del reddito, oltre che della pratica di attribuzione del reddito ad altra persona.

Sempre finalizzata a contrastare la generale forma di abuso dei trattati di alterazione dei caratteri del reddito è un quinto tipo di specifica clausola ricorrente nei trattati italiani, mirata ad impedire che il contribuente possa beneficiare del criterio di collegamento esclusivo che di regola è fissato, in materia di utili di capitale da cessione di partecipazioni, con l'ordinamento dello Stato di residenza in luogo del duplice criterio di collegamento previsto per le cessioni di immobili, e ciò grazie alla pratica di intestazione di tali beni ad una società, in luogo che alla persona fisica.

Una tale clausola antielusiva è ora presente nel modello Ocde 2010 all'art. 13, par. 4, dove vi è stata introdotta solo nel corso degli anni duemila. Per ciò che concerne i trattati italiani, la si ritrova nell'art. XIII, par. 3, Conv. Italia-Canada (1977) e riguarda gli utili derivanti dalla cessione di partecipazioni in società o *trust* il cui patrimonio sia costituito prevalentemente da immobili (123). Una previsione simile è presente anche negli accordi con le Filippine (1980), il Pakistan (1984), l'Estonia (1997), l'Ucraina (1997) e l'Azerbaijan (2001) con una certa varietà di formule (124), nonché in quello con il Ghana (2004), trattato, quest'ulti-

(122) Cfr.: art. 22, par. 3, Conv. Italia-Kazakhstan (1994), resa esec. con legge n. 174/1996, Conv. Italia-Sud Africa (1995), resa esec. con legge n. 473/1998, Conv. Italia-Armenia (2002), resa esec. con legge n. 190/2007. Tale previsione è così formulata: "Se, in conseguenza di particolari relazioni esistenti tra i soggetti che hanno posto in essere le operazioni da cui sono derivati i redditi di cui al par. 1, i corrispettivi delle predette operazioni eccedono quelli che sarebbero stati convenuti tra soggetti indipendenti, le disposizioni del par. 1 si applicano soltanto a questi ultimi corrispettivi. In tal caso, la parte eccedente è imponibile in conformità della legislazione di ciascuno Stato contraente, tenuto conto delle altre disposizioni della presente Convenzione".

(123) Nel protocollo (lett. g), Conv. Italia-Canada (1977), resa esec. con legge n. 912/1978, è stabilito che l'inclusione della norma "deriva dalla esistenza di considerevoli possibilità di abusi in materia di investimenti immobiliari in uno Stato contraente da parte di non-residenti e tiene conto della circostanza che uno degli Stati contraenti ha constatato la reale esistenza di casi di evasione fiscale in questo settore".

(124) Art. 13, par. 3, Conv. Italia-Filippine (1980), resa esec. con legge n. 312/1989, e Conv. Italia-Pakistan (1984), resa esec. con legge n. 313/1989; art. 13, par. 1, Conv. Italia-Estonia (1997), resa esec. con legge n. 427/1999; art. 13, par. 3, Conv.

mo in cui si ha riguardo agli utili provenienti dall'alienazione di azioni o di diritti di una società o di altro ente i cui beni, "direttamente o indirettamente," siano costituiti essenzialmente da beni immobili. Analoghe a quest'ultima le clausole degli accordi con Cina (1986), Messico (1991), India (1993) e Israele (1995) (125).

La si ritrova, simile, anche nella Conv. Italia-Finlandia (1981), con riguardo agli utili da alienazioni di azioni o quote sociali, qualora il possesso di queste attribuisca al loro possessore il diritto di godimento su beni immobili posseduti dalla società e, quindi, a prescindere che il patrimonio sociale sia costituito prevalentemente da immobili (126). Ulteriori esempi di una clausola siffatta sono presenti nelle Conv. Italia-Australia (1982) e Italia-Stati Uniti (1999), accordi che si caratterizzano per una definizione di "immobili" particolarmente estesa e comprensiva, per l'appunto, di azioni o partecipazioni similari in società immobiliari (127).

Infine, un'ultima variante della clausola avente questa specifica finalità antielusiva è quella che prevede, per gli utili derivanti dall'alienazione di azioni e quote sociali in società che possiedono beni immobili in uno Stato, una deroga alla regola generale del trattato se, in base alla legislazione interna di detto Stato, questi immobili sono sottoposti allo stesso regime fiscale degli utili derivanti dalla alienazione di beni immobili. Ricorre nel trattato francese (1989) (128). In questo caso, è in ragione di una norma antielusiva interna che il trattato pone un regime derogatorio all'ordinario criterio di collegamento.

Si tratta, in generale, di tipiche pratiche elusive interne di utilizzo delle società di comodo che, peraltro, in ragione della disciplina convenzionale di collegamento esclusivo, possono tradursi in un'amplificazione del vantaggio tributario.

Un sesto tipo di norma antielusiva ricentra nel novero di quelle avven-

Italia-Azerbaijan (2001), resa esec. con legge n. 6/2011; art. 13, par. 2, Conv. Italia-Ucraina (1997), resa esec. con legge n. 169/2002.

(125) Art. 14, par. 4, Conv. Italia-Ghana e Conv. Italia-India; art. 13, par. 4, Conv. Italia-Cina (1986), resa esec. con legge n. 376/1989, e Conv. Italia-Israele (1995), resa esec. con legge n. 371/1997; art. 13, par. 2, Conv. Italia-Messico.

(126) Art. 13, par. 2 e art. 6, par. 4, Conv. Italia-Finlandia (1981), resa esec. con legge n. 38/1983.

(127) Art. 13, par. 2, lett. a), Conv. Italia-Australia (1982), resa esec. con legge n. 292/1985; art. 1, par. 12, Prot. agg. alla Conv. Italia-Stati Uniti.

(128) Art. 8, lett. a), Protocollo alla Convenzione Italia-Francia (1989), resa esec. con legge n. 20/1992.

ti funzione di contrastare una terza generale pratica di abuso dei trattati, consistente nell'acquisizione della residenza in un dato Stato, ed è in questo caso mirata, in modo specifico, contro trasferimenti da uno Stato contraente all'altro al fine di eludere, nel primo Stato, il prelievo fiscale sugli utili derivanti da cessione di azioni, condotte che trarrebbero vantaggio dall'ordinario criterio di collegamento esclusivo a favore dello Stato contraente di residenza al momento della cessione. La previsione antielusiva, a tal fine, fa salvo il diritto dello Stato di residenza originaria a tassare gli utili secondo il proprio diritto interno (129).

I primi trattati tuttora in vigore in cui si rinviene questo tipo di clausola sono quelli con la Finlandia (1981) e la Norvegia (1985) (130). Una previsione simile ricorre anche negli accordi con il Regno Unito (1988), i Paesi Bassi (1990) (131) e la Danimarca (1999) (132), nonché nel più recente trattato con l'Islanda (2002) in cui è così formulata: "Le disposizioni del par. 4 non pregiudicano il diritto degli Stati contraenti di prelevare, conformemente alla propria legislazione, una imposta sugli utili derivanti dall'alienazione di azioni o di diritti di godimento in una società il cui capitale sia in tutto o in parte diviso in azioni e che sia residente di detto Stato in conformità alla propria legislazione, realizzati da una persona fisica che è residente dell'altro Stato contraente ed è stata residente del primo Stato contraente nel corso dei cinque anni immediatamente precedenti all'alienazione di tali azioni o diritti di godimento" (133).

Nell'accordo con l'Etiopia (1997) tale termine è esteso a dieci an-

(129) Sulle norme utilizzate nei diritti interni per contrastare la condotta elusiva internazionale sottesa al trasferimento di residenza a fini fiscali, cfr.: V. UCKMAR, *Tax avoidance and tax evasion*, General report, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 1983, vol. 68 a., 76; A. LOVISOLO, *Elusione ed evasione fiscale nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, 1212; A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, 61.

(130) Art. 13, par. 5, Conv. Italia-Norvegia (1985), resa esec. con legge n. 108/1987; art. 5, Prot. agg. alla Conv. Italia-Finlandia. Sul fenomeno normativo delle *exit taxes* nell'esperienza europea, cfr.: G. MELIS, *Trasferimento della residenza all'estero ed elusione fiscale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 238.

(131) Art. 13, par. 5, Conv. Italia-Regno Unito (1988), resa esec. con legge n. 329/1990; art. 13, par. 5, Conv. Italia-Paesi Bassi (1990), resa esec. con legge n. 305/1993. Un cenno a tale previsione in: A. BALLACIN, *La convenzione fra l'Italia e i Paesi Bassi contro le doppie imposizioni*, in *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, a cura di C. Garbarino, Milano, 2002, 387.

(132) Art. 13, par. 5, Conv. Italia-Danimarca (1999), resa esec. con legge n. 745/2002; si veda anche art. 13, par. 6, Conv. Italia-Danimarca.

(133) Art. 13, par. 5, Conv. Italia-Islanda (2002), resa esec. con legge n. 138/2008.

ni (134), mentre nei trattati con Regno Unito (1988) e Sud Africa (1995) la norma interna è applicabile nei limiti in cui gli utili di capitale non sono stati assoggettati ad imposta nello Stato contraente di residenza attuale dell'azionista (135). Infine, taluni accordi restringono l'ambito di questa previsione anticlusiva agli utili derivanti da cessioni di azioni in società il cui patrimonio è prevalentemente costituito da immobili, come nel caso della convenzione con la Svezia (1980) (136).

Persegue la medesima finalità generale di contrastare pratiche abusive dei trattati di acquisizione della residenza in un dato Stato un settimo tipo di specifica norma a carattere implicitamente anticlusivo presente nella Conv. Italia-Australia (1982), riguardante i dividendi pagati da una società residente di uno degli Stati contraenti ad una persona non residente dell'altro Stato contraente, beneficiario effettivo dei dividendi stessi. In deroga alla regola generale, per tali redditi stabilita, secondo cui sono esenti da imposta in detto altro Stato, è prevista l'inapplicabilità di questo regime, e dunque i dividendi in questione possono essere tassati da questo altro Stato, se sono pagati da una società che sia residente dell'Australia ai fini delle imposte australiane e residente dell'Italia ai fini delle imposte italiane (137). Questo tipo di previsione persegue la finalità di contrastare strutture societarie con doppia residenza che consentirebbero di eliminare per intero la ritenuta alla fonte, se non si desse rilievo al criterio di collegamento di residenza basata sui diritti interni, bensì, come invece è la regola nei trattati, al criterio della residenza convenzionale (138).

Strumento di contrasto di varie pratiche di abuso dei trattati è un ottavo tipo di previsione, che ricorre nei trattati italiani, rappresentata dalla, cosiddetta, *subject to tax clause*. È questo un tipo di clausola mirata ad evitare che si possa trarre vantaggio dal beneficio convenzionale costituito dalla esenzione: essa subordina, infatti, l'obbligo di esentare dello Stato contraente di residenza, in funzione di eliminare il doppio d'imposta (art. 23A, con riferimento al modello Ocde), alla condizione che

(134) Art. 13, par. 5, Conv. Italia-Etiopia (1997), resa esec. con legge n. 242/2003.

(135) Art. 13, par. 5, Conv. Italia-Sud-Africa e Conv. Italia-Regno Unito, concernenti entrambi gli utili di capitale derivante dalla alienazione di beni diversi da quelli cui si riferiscono i primi tre paragrafi.

(136) Art. 13, par. 5, Conv. Italia-Svezia (1980), resa esec. con legge n. 439/1982.

(137) Art. 10, par. 5, ultimo periodo, Conv. Italia-Australia.

(138) Si tratta di una specifica finalità talvolta perseguita dall'Australia nella sua *treaty policy*, cfr.: R.J. VANN, *Australia*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 96.

l'elemento di reddito o di patrimonio sia stato effettivamente tassato da parte dell'altro Stato contraente. Un raro esempio lo si ritrova nei trattati italiani nel protocollo della Conv. Italia-Germania (1989) (139).

Altra ipotesi di impiego di questa previsione è ai fini della sussistenza di un criterio di collegamento esclusivo con uno Stato contraente, in funzione di prevenire il doppio d'imposta, subordinata alla detta condizione nell'altro Stato contraente (140). Alquanto infrequente, un esempio lo si ritrova nel protocollo della Conv. Italia-Francia (1989): "Nei casi in cui, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, un reddito deve essere esentato da parte di uno dei due Stati, l'esenzione viene accordata se e nei limiti in cui detto reddito è imponibile nell'altro Stato" (141).

Un terzo impiego di questa clausola, nuovamente raro, è ai fini delle riduzioni di imposta tipicamente stabilite per dividendi, interessi e canoni. Ricorre nella Conv. Italia-Regno Unito (1988), in cui è prevista l'inapplicabilità delle riduzioni di imposta stabilite dall'art. 11 in materia di interessi se esenti da imposta nello Stato di residenza del beneficiario effettivo e se questi vende la partecipazione da cui traggono origine gli interessi nei tre mesi successivi al relativo acquisto (142). Un'altra ipotesi, cui già si è fatto cenno in precedenza, riguarda gli utili di capitale derivanti dall'alienazione di dati beni (143).

Benché la, cosiddetta, *subject to tax clause* abbia assunto un'importanza crescente nel corso del tempo, il commentario al modello Ocde non ne raccomanda in via generalizzata l'adozione, ritenendo che, nei limiti in cui le relazioni internazionali si svolgono entro una soglia di "normalità", sia accettabile, in quanto fisiologica, un'assenza di prelievo in entrambi gli Stati. L'iscrizione di tale previsione è suggerito, all'op-

(139) Protocollo, art. 16, lett. d), Conv. Italia-Germania.

(140) Sul ricorso di altre clausole di assoggettamento effettivo ad imposta nei trattati italiani si rinvia a: P. TARIGO, *Doppia non imposizione e trattati italiani*, cit., 1149-1161.

(141) Protocollo, par. 15., Conv. Italia-Francia. Occorre considerare che l'art. 24 di questo trattato, contenente le norme per eliminare il doppio d'imposta, prevede per entrambi gli Stati il credito d'imposta, e non l'esenzione, sicché le ipotesi di fatti esentati cui si riferisce il protocollo non possono essere altro che quelli per i quali il trattato fissa un collegamento con uno solo dei due Stati contraenti, fatti, perciò, che esulano dall'art. 24.

(142) Art. 11, par. 10, Conv. Italia-Regno Unito.

(143) Art. 13, par. 5, Conv. Italia-Regno Unito, in particolare il presupposto della lett. c), ossia che la persona fisica che ha realizzato l'utile non sia soggetta ad imposta per tali utili nell'altro Stato contraente.

posto, per situazioni connotate da un uso improprio del trattato, ad esempio, per contrastare la pratica delle società *conduit* (o, *relais*) (144), ma abbinandola, in tal caso, ad una clausola di buona fede al fine di renderne più flessibile il meccanismo applicativo. Previsioni, queste, che non sono, comunque, sufficienti a fronte di strategie elusive particolarmente sofisticate, quali quelle, cosiddette, di "trampolino" ("*stepping stone strategies*"). Per ciò il commentario suggerisce formulazioni particolari (145).

Una *ratio* antiabuso simile può essere riconosciuta alla clausola, cosiddetta "*switch-over*", sempre presente nel protocollo della Conv. Italia-Germania: essa produce l'effetto di convertire l'obbligo di esentare dello Stato contraente di residenza in obbligo di accreditamento, di regola per prevenire fenomeni di doppia non imposizione, ma altresì in funzione antielusiva (146).

Un'altra norma a queste assimilabile è correlata al sistema d'imposizione, tipico del Regno Unito e distinto da quelli territoriale e personale, denominato della rimessa ("*remittance based taxation*"), sistema in cui il reddito prodotto all'estero è tassato nello Stato di residenza solo allorché è rimesso in questo Stato, sicché la clausola ha funzione di escludere i benefici convenzionali per la parte di reddito che, non rimpatriato, neppure risulta tassato. Questa clausola, rarissima negli accordi bilaterali italiani, è presente in due vecchi trattati con una formulazione identica, ossia, nel protocollo della Conv. Italia-Irlanda (1971) (147) e nella Conv. Italia-Malaysia (1984), in quest'ultima entro un articolo che presenta una rubrica - "Limiti alle agevolazioni" - alquanto innovativa per l'epoca in cui l'accordo è stato stipulato (148). Il commentario al modello Ocde suggerisce agli Stati contraenti l'inserimento di questo tipo di

(144) Modello Ocde 2010, commentario all'art. 1, par. 15.

(145) Cfr. Modello Ocde 2010, commentario all'art. 1, par. 17-18.

(146) Protocollo, art. 18, lett. b), Conv. Italia-Germania.

(147) Art. 1, lett. a), protocollo aggiuntivo alla Conv. Italia-Irlanda.

(148) Art. 23, Conv. Italia-Malaysia (1984), resa esec. con legge n. 607/1985 "Quando il presente Accordo (con o senza altre condizioni) stabilisce che i redditi provenienti da uno Stato contraente sono esenti da imposta o sono tassati in detto Stato con un'aliquota ridotta, mentre ai sensi della legislazione vigente nell'altro Stato contraente tali redditi sono assoggettati ad imposizione per la parte del loro ammontare che viene trasferita o ricevuta in detto altro Stato e non per il loro intero importo, allora l'esenzione o la riduzione d'imposta da concedersi ai sensi del presente Accordo nel detto primo Stato si applica a quella parte del reddito che è stata trasferita o ricevuta in detto altro Stato".

clausola se intendono restringere l'applicazione del trattato al reddito che è effettivamente tassato nello Stato di residenza (149).

Un nono tipo di norma antielusiva è quella, stabilita nella Conv. Italia-Lussemburgo (1981), che esclude l'applicazione delle norme del trattato nei riguardi delle società finanziarie residenti del Lussemburgo regolate dalla legge 31 luglio 1929 (150). Questo tipo di previsione è riportabile alla pratica di contrasto, cosiddetta, di *exclusion approach*, suggerita dal commentario per contrastare forme di *treaty shopping* attuate, in modo particolare, tramite società *conduit* che beneficiano di uno statuto legale di favore consistente in un regime di esenzione da imposta nello Stato di residenza (151). Si rientra, quindi, sempre nella generale finalità di contrasto della prassi abusiva dei trattati di acquisizione della residenza in un dato Stato.

Sul tipo di quella con il Lussemburgo è la previsione contenuta nel protocollo del nuovo accordo con il Canada (2002), che stabilisce: "La Convenzione non si applica ad alcuna società, *trust* o società di persone che è residente di uno Stato contraente ed è posseduta o controllata, direttamente o indirettamente, in qualità di beneficiario effettivo da una o più persone che non sono residenti di tale Stato, se l'ammontare dell'imposta applicata da detto Stato sul reddito della società, *trust* o società di persone è considerevolmente inferiore dell'ammontare che sarebbe applicato da parte di detto Stato se tutte le azioni del capitale azionario della società o tutte le partecipazioni nel *trust* o nella società di persone, rispettivamente, fossero possedute in qualità di beneficiario effettivo da una o più persone fisiche residenti di detto Stato" (152).

Peculiari e presenti solo nella Conv. Italia-Svizzera (1976) sono le norme antielusive che subordinano a determinate condizioni lo sgravio dell'imposta estera, riscossa su dividendi, interessi e canoni, nei con-

(149) Cfr.: modello Ocde 2010, commentario all'art. 1, par. 26.1.

(150) Art. 1, protocollo finale, Conv. Italia-Lussemburgo (1981), resa esec. con legge n. 747/1982. Si tratta di quelle società, rispondenti a determinate caratteristiche legali, che fruiscono in ragione di ciò di un regime di esenzione da imposta sul reddito e sul patrimonio, cfr.: A. STEICHEN - L. NOGUEIRA, *Avoidance of double non-taxation in Luxembourg*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 226. Questo tipo di previsione espressa compare in quasi tutti i trattati stipulati dal Lussemburgo, cfr.: S. BIEWER - B. HÖFER, *Luxembourg*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 501 e 502.

(151) Commentario sull'art. 1, par., 21., modello Ocde 2010.

(152) Prot. lett. n), Conv. Italia-Canada (2002), resa esec. con legge n. 42/2011 (non ancora in vigore).

fronti di persone giuridiche che sono residenti di uno Stato contraente e nelle quali persone non residenti di detto Stato abbiano un interesse preponderante, sia direttamente, sia indirettamente, in forma di partecipazione o in altro modo. Altra norma antielusiva dello stesso genere concerne le fondazioni di famiglia residenti della Svizzera che non hanno diritto allo sgravio delle imposte riscosse dall'Italia su dividendi, interessi e canoni di fonte italiana, se il fondatore o la maggioranza dei beneficiari sono persone non residenti della Svizzera e da questi redditi traggono profitto, per più di un terzo, persone non residenti della Svizzera (153).

Norme con *ratio* antielusiva come queste del trattato con la Svizzera, riconducibili a quelle mirate a contrastare la pratica di abuso dei trattati attuata con l'acquisizione della residenza in un dato Stato, sono considerate dal commentario l'unico strumento efficace per contrastare il fenomeno delle *conduit* e delle strategie di *stepping-stone* in particolare. Anche a riguardo di queste il commentario suggerisce, tuttavia, l'introduzione di una clausola di buona fede (154).

Una specifica norma anticlusiva è collegata all'istituto del credito di imposta sui dividendi di origine convenzionale, ossia a quella previsione, ricorrente nell'accordo con il Regno Unito (1988), così come in pochissimi altri trattati italiani, con cui i due Stati contraenti si obbligano, vicendevolmente, a riconoscere il credito d'imposta al socio residente dell'altro Stato contraente con riguardo ai dividendi distribuiti da una società residente, a condizione che il socio ne sia il beneficiario effettivo e che di identico diritto sarebbe stata titolare una persona fisica residente, se avesse ricevuto i dividendi stessi. La norma antielusiva limita l'attribuzione del credito d'imposta alla metà se il beneficiario effettivo dei dividendi è, o è associato ad, una società che controlla da sola od insieme ad una o più società collegate, direttamente o indirettamente, il 10 per cento o più del potere di voto nella società che paga i dividendi (155).

(153) È una clausola presente solo in alcuni vecchi trattati svizzeri: oltre che in quello con l'Italia, anche negli accordi della Svizzera con la Francia (1966), la Germania (1971) e il Belgio (1978), cfr.: M.R. JUNG, *Switzerland*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 95a, The Hague, 2010, 784 e 791. Cfr. anche: M.R. JUNG, *Trends and developments in Swiss Anti-Treaty Shopping Legislation and Treaty Shopping Case Law*, in *European taxation*, 2011, 230; J. MALHERBE, *La non discriminazione e le clausole anti-abuso delle convenzioni sulla prevenzione della doppia imposizione. Diritto svizzero e comunitario*, in *Rass. trib.*, 2006, 2049.

(154) Cfr.: modello Ocde 2010, commentario all'art. 1, par. 17. e 18.

(155) Art. 10, par. 3, lett. c), e par. 4, lett. b), Conv. Italia-Regno Unito.

Parimenti, una norma antielusiva presente nella Conv. Italia-Paesi Bassi pone la duplice condizione della sussistenza della qualità di beneficiario effettivo e di detenzione delle azioni durante un periodo di dodici mesi precedenti la data della delibera di distribuzione per il pagamento dell'ammontare corrispondente alla maggiorazione di conguaglio, ciò nel caso in cui questo beneficiario sia una società che ha detenuto oltre il 50 per cento delle azioni con diritto di voto della società che paga i dividendi durante il medesimo periodo (156).

10. b) Previsione di applicabilità dei regimi interni antielusivi ai fini delle sole norme dell'accordo in materia di non discriminazione. - Nel modello Ocde 2010, e così nelle versioni precedenti, non ricorre alcuna previsione in forza della quale gli Stati contraenti possono applicare la propria disciplina interna antielusiva. D'altronde, secondo il commentario, come regola generale clausole siffatte non sono necessarie per le ragioni già illustrate e ciò era già affermato nella versione del 1992 (157).

L'indagine svolta sui trattati italiani in vigore denota, tuttavia, un'impostazione opposta a quella ritenuta dal commentario, in quanto la quasi totalità degli accordi in vigore siglati fino ad ora dall'Italia a partire dalla seconda metà degli anni novanta contiene una previsione espressa che fa salva l'applicabilità delle norme interne.

L'analisi sugli accordi italiani porta, in specie, alla luce la presenza di tre diversi tipi di previsioni che stabiliscono l'applicabilità della disciplina interna antielusiva, differenziate per l'ambito di normativa convenzionale in ordine alla quale è fatta salva questa applicabilità e per i presupposti cui può essere condizionata.

Il primo tipo di previsione ricorre in una quindicina circa di accordi. Collocata entro le disposizioni particolari del trattato in chiusura dell'articolo portante la disciplina in materia di non discriminazione, corrispondente all'art. 24 del modello Ocde 2010, questo tipo di norma stabilisce l'applicabilità solo in ordine a tale disciplina.

Il primo trattato italiano in cui si rinviene questo tipo di previsione è quello con gli Emirati Arabi (1995), in cui è così frascgiata: "Le disposizioni contenute nei paragrafi precedenti del presente articolo non limiteranno comunque l'applicazione delle disposizioni interne volte ad impedire l'evasione e l'elusione fiscale" (158). Una clausola simile si

(156) Art. 10, par. 3, Conv. Italia-Paesi Bassi.

(157) *Supra*, par. 5.

(158) Art. 24, par. 6, Conv. Italia-Emirati Arabi (1995), resa esec. con legge n. 309/1997.

trova anche negli accordi con l'Armenia (2002), il Qatar (2002) e la Giordania (2004) (159).

Tale disposto è in genere accompagnato dalla definizione di ciò che si intende con l'espressione "disposizioni interne" (160). Ad esempio, nella Conv. Italia-Macedonia (1996) è stabilito: "L'espressione 'disposizioni interne' comprende in ogni caso le disposizioni per limitare la deducibilità di spese ed analoghi oneri deducibili derivanti da transazioni tra imprese di uno Stato contraente ed imprese situate nell'altro Stato contraente" (161). Una formulazione identica alla clausola che ricorre nella Conv. Italia-Macedonia si presenta nei coevi accordi firmati negli anni novanta con la Federazione Russa (1996), il Vietnam (1996) e l'Ucraina (1997), nonché nelle successive convenzioni siglate negli anni duemila con l'Azerbaijan (2001), la Moldova (2002) e la Bielorussia (2005) (162).

In un gruppo di accordi sempre siglati tra la fine degli anni novanta e gli anni duemila, costituiti dalla convenzione con l'Etiopia (1997), l'Oman (1998), la Croazia (1999), la Georgia (2000), l'Uzbekistan (2000) e il Ghana (2004), tale disposto aggiuntivo, anziché essere formulato come una definizione, è espresso nei seguenti termini: "La presente disposizione comprende in ogni caso le limitazioni della deducibilità di spese ed altri elementi negativi derivanti da transazioni tra imprese di uno Stato contraente ed imprese situate nell'altro Stato contraente" (163). Simile l'espressione che ricorre nell'accordo con l'Uganda (2000) (164).

(159) Cfr.: art. 25, par. 6, Conv. Italia-Armenia; art. 24, par. 6, Conv. Italia-Qatar (2002), resa esec. con legge n. 118/2010; art. 24, par. 6, Conv. Italia-Giordania (2004), resa esec. con legge n. 160/2009.

(160) Per ciò che concerne la Conv. Italia-Emirati Arabi una tale definizione è contenuta nel protocollo alla lett. e). Analogamente per il Prot. agg. alla Conv. Italia-Giordania, in cui la definizione è contenuta nel par. 6.

(161) Art. 25, par. 5, Conv. Italia-Macedonia (1996), resa esec. con legge n. 482/1999.

(162) Cfr.: lett. d), Prot. agg. alla Conv. Italia-Federazione Russa (1996), resa esec. con legge n. 370/1997; art. 24, par. 5, Conv. Italia-Vietnam (1996), resa esec. con legge n. 474/1998; art. 25, par. 3, ultimo periodo, Conv. Italia-Ucraina (1997), resa esec. con legge n. 169/2002, e par. 9, Prot. agg.; art. 25, par. 6, Conv. Italia-Azerbaijan (2001); art. 25, par. 7, Conv. Italia-Moldova (2002), resa esec. con legge n. 8/2011; par. 9, Prot. agg. Conv. Italia-Bielorussia (2005), resa esec. con legge n. 74/2009.

(163) Art. 24, par. 6, Conv. Italia-Etiopia; art. 24, par. 6, Conv. Italia-Croazia (1999), resa esec. con legge n. 75/2009; art. 25, par. 6, Conv. Italia-Ghana; art. 25, par. 6, Conv. Italia-Georgia (2000), resa esec. con legge n. 205/2003; art. 25, par. 6, Conv.

A prescindere da queste differenze testuali di scarso rilievo, con siffatto tipo di previsione si consente ad entrambi gli Stati contraenti l'applicazione delle proprie norme interne anti elusione (cd evasione) senza limiti di origine convenzionale derivabili, in modo specifico, dalla disciplina in materia di non discriminazione, e pur se le norme interne risultino discriminatorie alla luce di tale normativa pattizia. Questa discriminazione è, dunque, consentita in modo espresso dalla clausola dell'accordo bilaterale e giustificata dalla finalità interna antielusiva.

Tuttavia, proprio perché l'applicazione della norma interna antielusiva è consentita dalla previsione del trattato ai soli specifici fini della disciplina in materia di non discriminazione, resta impregiudicata la possibilità che il regime interno possa violare altre norme dell'accordo (165): non si spiegherebbe, del resto, la presenza in alcuni trattati di un altro tipo di previsione, oggetto di esame a breve, che fa salva l'applicabilità della disciplina interna di contrasto all'elusione con riguardo a tutte le norme dell'accordo, non solo a quelle in materia di non discriminazione.

Quanto all'enunciato aggiuntivo, esso svolge solo funzione di precisare quali norme interne sono principalmente interessate da questo tipo di previsione di applicabilità: interpretazione, questa, che consegue, in modo particolare, all'uso della formula "in ogni caso". Dunque, con tale precisazione non si esauriscono tutti i possibili istituti interni antielusivi riconducibili entro l'ambito applicativo della previsione (166).

Italia-Uzbekistan (2000), resa esec. con legge n. 22/2004 c par. 6, Prot. agg.; art. 24, par. 6, Conv. Italia-Oman (1998), resa esec. con legge n. 50/2002.

(164) Art. 25, par. 6, Conv. Italia-Uganda: "Tuttavia, le disposizioni dei paragrafi precedenti del presente articolo non pregiudicano l'applicazione delle disposizioni interne per prevenire l'elusione e l'evasione fiscale e, in particolare, le limitazioni della deducibilità di spese ed altri elementi negativi derivanti da ...".

(165) Il commentario afferma sostanzialmente lo stesso concetto quando illustra la portata delle clausole in materia di non discriminazione in rapporto ad altre clausole del modello, cfr.: modello OCDE 2010, commentario all'art. 24, par. 4. Pur trattando dei possibili profili di contrarietà dei regimi interni antielusivi alla disciplina in materia di non discriminazione, specialmente nei par. 74 e 79, il commentario non accenna minimamente a clausole del tipo di quelle riscontrate nei trattati italiani.

(166) Invero, in ogni legislazione nazionale il nucleo tipico di disciplina antielusiva suscettibile di violare le norme dei trattati in materia di non discriminazione è costituita proprio dai regimi di indeducibilità dei costi da transazioni con imprese estere. Ne discende che la presenza di questo ulteriore enunciato, rispetto al ricorso della sola previsione che fa salva l'applicabilità delle norme interne antielusive (come appare essere nella Conv. Italia-Qatar), non determina conseguenze applicative di grande rilievo: sul piano interpretativo ciò che l'ulteriore disposto espressamente prevede è già implicito

Con riferimento all'ordinamento tributario italiano viene principalmente in rilievo il regime antielusivo di indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata (art. 110, comma 10, Tuir), regime che, a seguito delle modifiche normative apportate, attribuisce ora rilievo alla localizzazione in Stati o territori diversi da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni (art. 168-bis, Tuir).

Poiché tale istituto antielusivo italiano pone regole di deducibilità differenti a seconda che un'impresa di uno Stato contraente sostenga queste spese nei confronti di un residente dell'altro Stato contraente, ovvero di un residente del proprio Stato, esso può confliggere con il divieto di discriminazione contenuto nei trattati italiani nella previsione corrispondente all'art. 24, par. 4, modello Ocde 2010, ossia quel divieto posto con riguardo agli interessi, ai canoni e alle altre somme pagate da un'impresa di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente, per i quali è infatti stabilito, ai fini di determinare gli utili imponibili di detta impresa, la deducibilità alle stesse condizioni, come se fossero stati pagati ad un residente del primo Stato contraente (167) (sebbene siano in numero esiguo gli accordi italiani in vigore con Stati e terri-

nella previsione di applicabilità, il cui testo, infatti, si riferisce alle "disposizioni interne volte ad impedire l'evasione e l'elusione fiscale", ricomprendendole, quindi, tutte.

(167) Il contrasto della norma dell'art. 110 Tuir con il divieto di discriminazione dei trattati internazionali, profilato da: G. ROLLE, *Estensione ai compensi professionali del regime di indeducibilità*, in *Corr. trib.*, 2006, 3326, ha di recente interessato alcune pronunce. In particolare, traspare da una sentenza della Cassazione la questione affrontata dal giudice di secondo grado (ma non dalla Corte) e dallo stesso risolta nel senso di escludere la prevalenza della norma dell'art. 25, par. 3, Conv. Italia-Svizzera, sulla norma dell'art. 110 (già art. 76), con la motivazione che "il legislatore includendo la Svizzera tra i paesi a fiscalità privilegiata ha voluto applicare anche a questo paese le restrizioni di cui all'art. 76, superando la precedente convenzione". In senso critico: R. CORDEIRO GUERRA, *I costi black list secondo la Corte di Cassazione - Dalla funzione nomofilattica alla maieutica degli accertamenti*, in *Rass. trib.*, 2011, 459, a commento di: Cass., sez. V, sent. 23 febbraio 2010, n. 4272. La questione è stata affrontata anche dalla Comm. trib. prov. di Milano, sez. XLVI, 26 novembre 2010, n. 338, riguardante il trattato dell'Italia con la Corea del Sud, privo della clausola, ma in questo caso risolta correttamente dal giudice in termini di prevalenza della norma convenzionale sulla norma interna antielusiva, con commento a favore di: A. AVOLIO - B. SANTACROCE, *Deducibilità dei costi "black list": onere della prova e rapporto tra normativa "antiabuso" e convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2011, 305; Id., *Per i costi "black list" la norma convenzionale prevale sulla norma interna*, in *Corr. trib.*, 2011, 1172.

tori elencati fra quelli a fiscalità privilegiata in base alla vecchia disciplina o non individuati fra quelli che consentono lo scambio di informazioni ai sensi della nuova) (168).

Un altro regime interno antielusivo la cui applicazione è suscettibile di essere preclusa dal divieto di non discriminazione dell'art. 24, par. 4, è quello di contrasto alla sotto-capitalizzazione che abbia adottato lo Stato contraente di residenza dell'impresa finanziata, determinando quella riqualificazione degli interessi passivi alla stregua di dividendi cui consegue la relativa indeducibilità. La discriminazione si profila, come è evidente, solo nel caso in cui l'istituto antielusivo tratti diversamente gli interessi corrisposti a finanziatori residenti dell'altro Stato contraente rispetto a quelli corrisposti a finanziatori residenti.

Il commentario non pone in questa sede alcun problema a riguardo della possibile presenza nei trattati di clausole sul tipo di quelle in esame e, comunque, affermando che il divieto di discriminazione proibisce siffatti regimi interni di sotto-capitalizzazione, smentisce quanto affermato, come regola generale, nella parte di commento all'art. 1 in tema di applicabilità della norma interna antielusiva anche in assenza di una previsione espressa nel trattato (169).

Il regime antielusivo interno di contrasto alla sottocapitalizzazione è suscettibile altresì di porsi in conflitto con il divieto di discriminazione dell'art. 24, par. 5, modello Ocde, ossia con la norma che vieta ad uno Stato contraente di assoggettare un'impresa residente, controllata da residenti dell'altro Stato contraente, ad imposizione o obblighi diversi o più onerosi di quelli cui sono assoggettate le altre imprese della stessa natura del primo Stato. Il conflitto si crea, in specie, in ipotesi di regime antielusivo applicabile ad imprese residenti di uno Stato contraente controllate da un soggetto non residente (170).

(168) Si veda, ad esempio, art. 24, par. 4, Conv. Italia-Oman, considerato che l'Oman è inserito nella *black list*; art. 24, par. 4, Conv. Italia-Emirati Arabi, anch'esso presente, con esclusione delle società operanti nel settore petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta.

(169) Diversa questione è se l'applicazione di questo regime interno si ponga in conflitto con altre norme convenzionali, in particolare con quella in materia di imprese associate dell'art. 9, par. 1, e quella in materia di interessi dell'art. 11, par. 6, cfr.: modello Ocde 2010, commentario all'art. 24, par. 74.

(170) Anche a riguardo del divieto di discriminazione dell'art. 24, par. 5, il commentario, pur affermando che questa norma è applicabile in linea di principio alle ipotesi di sotto-capitalizzazione, non solleva la questione della presenza di eventuali clausole che consentano l'applicazione del regime antielusivo, cfr.: modello Ocde 2010, commentario all'art. 24, par. 79.

Valgono al riguardo le considerazioni già svolte circa la presenza della clausola che fa salva l'applicazione della norma antielusiva interna.

11. (*Segue*) *Ai fini di tutte le norme dell'accordo: la previsione di mera applicabilità.* - Una previsione contenuta nella Conv. Italia-Svizzera (1976) dispone: "Restano riservati i provvedimenti più ampi presi da uno Stato contraente per impedire che venga preteso abusivamente lo sgravio di un'imposta riscossa alla fonte dall'altro Stato contraente" (171).

Sembra trattarsi di una previsione antesignana di un secondo tipo di clausola, che ricorre nei trattati italiani, di applicabilità delle norme interne antielusive, stante la sua formula e la sua collocazione all'interno di un articolo che non riguarda la non discriminazione, bensì ha ad oggetto alcune norme, peculiari dei trattati siglati dalla Svizzera, di limitazione di quei benefici convenzionali ("sgravi") che hanno funzione di eliminare il doppio d'imposta.

A parte questa previsione singolare, il secondo tipo di clausola che ricorre nei trattati italiani fa salva, dunque, l'applicazione di qualsivoglia norma interna antielusiva dei due Stati contraenti a riguardo, indifferentemente, di tutte le norme dell'accordo ed in modo incondizionato.

La si trova nel Protocollo della Conv. Italia-Arabia Saudita (2007) ed è così espressa: "Le disposizioni della presente Convenzione non pregiudicano l'applicazione da parte degli Stati contraenti della legislazione fiscale nazionale finalizzata alla prevenzione dell'evasione e dell'elusione fiscale" (172).

Una tale previsione compare solo in pochissimi trattati italiani in vigore, tutti, comunque, stipulati a partire dagli anni duemila: prima ancora che in quello con l'Arabia Saudita, nel protocollo aggiuntivo al trattato con l'Azerbaijan (2001) e il Qatar (2002), negli accordi con l'Armenia (2002), l'Islanda (2002), il Ghana (2004) e la Giordania (2004) (173).

(171) Art. 23, par. 1, ultimo periodo, Conv. Italia-Svizzera (1976), resa esec. con legge n. 943/1978.

(172) Art. 15, Prot. agg. alla Conv. Italia-Arabia Saudita (2007), resa esec. con legge n. 159/2009.

(173) Cfr.: prot. agg. Conv. Italia-Azerbaijan, par. 10; prot. Agg., Conv. Italia-Qatar, par. 8; par. 10, Prot. agg. Conv. Italia-Armenia; par. 5, Prot. agg. Conv. Italia-Ghana; art. 8, Prot. agg. alla Conv. Italia-Giordania (2004), resa esec. con legge n. 160/2009; art. 9, Prot. agg. Conv. Italia-Islanda. Nei trattati con Azerbaijan, Qatar e Islanda si presenta sia la clausola in esame, sia quella esaminata nel paragrafo successivo, con un conseguente problema interpretativo.

Stante l'amplissima formula del testo, questo tipo di previsione ha una portata generale, nel senso che, in linea teorica, consente l'applicabilità di qualsivoglia norma anticlusiva, sia norme implicitamente anticlusive, sia norme a contenuto antielusive esplicito, che appartengano all'ordinamento interno dei due Stati contraenti.

Un tipico istituto antielusive interno che la clausola in esame rende applicabile è quello CFC, comune a molti ordinamenti statali e mirato a contrastare l'utilizzo di regimi *low-tax* da parte dei gruppi multinazionali, in particolare tramite società *écran* (174).

Il nuovo regime italiano delle controllate e collegate estere, estendendo la disciplina anche alle controllate localizzate in Stati o territori che consentono lo scambio di informazioni, amplia il novero delle norme di origine convenzionale con le quali è suscettibile di porsi un problema di conflitto, benché sia in queste ipotesi necessario che la controllata estera benefici di un prelievo fiscale particolarmente privilegiato (ossia, inferiore di oltre la metà rispetto a quello cui sarebbe stata soggetta qualora residente in Italia) e consegua in prevalenza *passive income* o proventi derivanti dalla prestazione di servizi infragruppo (175).

Soprattutto se configurato secondo lo schema, cosiddetto, di *entity*

(174) Introdotto originariamente dagli Stati Uniti nel 1962, cfr.: P. ANTONINI, *The compatibility of CFC legislation with Tax treaties*, in Riv. dir. trib. internaz., 2002, 307. Per una comparazione dei regimi CFC di alcuni ordinamenti tributari in ambito europeo, anche con riguardo alla *best practice* in rapporto ai limiti che derivano dal diritto comunitario, cfr.: G. MAISTO - P. PISTONE, *A European Model for Member States' Legislation on the Taxation of Controlled Foreign Subsidiaries (CFCs) - Part 1*, in European taxation, 2008, 503, e - *Part 2*, in European taxation, 2008, 527. Nell'ordinamento francese il regime CFC è stato introdotto nel 1980 ed ha subito nel tempo diverse modifiche, tra le quali spicca quella del 2005, finalizzata a rendere tale disciplina (art. 209 B *Code Général des Impôts*) compatibile, oltre che con il diritto comunitario, anche con i trattati internazionali. Prima di tale modifica, infatti, il reddito prodotto dalla controllata non residente era qualificato come reddito d'impresa (anziché essere qualificato, come è ora, reddito distribuito, ancorché non lo sia effettivamente) ciò che precludeva, secondo la pronuncia del *Conseil d'État*, 28 June 2002, n. 232276, *Min. c/Schneider Electric*, l'applicazione del regime CFC nei confronti della società residente in Francia del reddito prodotto dalla controllata residente in Svizzera in assenza di una stabile organizzazione in Francia di tale controllata, stanti gli obblighi internazionali derivanti alla Francia dalla Conv. Francia-Svizzera in materia di utili d'impresa (prima dell'entrata in vigore del protocollo aggiuntivo, avvenuta nel 1997), cfr.: B. GOUTHIERE, *Overview of the French CFC Legislation*, in European taxation, 2008, 50, 53-55.

(175) Art. 167, comma 8-bis, Tuir, come modificato dall'art. 3, DL 1° luglio 2009, n. 78, conv. (con mod.) con legge 3 agosto 2009, n. 102, sulla cui modifica, cfr.: Agenzia delle Entrate, Circol. 6 ottobre 2010, n. 51.

approach, l'istituto antielusivo pone specifici profili di conflitto con le norme di origine convenzionale in materia di stabile organizzazione (art. 5, par. 7), utili di impresa (art. 7, par. 1) (176) e dividendi (art. 10, par. 5) (177), nonché generali problemi di compatibilità non solo con il diritto comunitario, bensì con lo stesso diritto convenzionale. Invero, la larga maggioranza degli Stati membri dell'Ocde, nel ritenere questo tipo di strumento una misura difensiva per preservare l'equità e la neutralità dei propri ordinamenti tributari, ne ha da tempo giustificato l'adozione solo a questo scopo, profilando una contrarietà ai principi generali ed allo spirito delle convenzioni nel suo ricorso esteso a contesti in cui la società

(176) L'incompatibilità fra la disciplina dell'art. 167 Tuir e la normativa convenzionale, nella specie della Conv. Italia-Cipro, è stata dichiarata da: Comm. trib. prov. di Bergamo, sez. 1, 12 novembre 2009, n. 170, in questa Rivista, 2010, II, 155, con nota a commento di: A. BALLANCIN, *Osservazioni a margine di una sentenza di merito in tema di incompatibilità della disciplina CFC con le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Ulteriori riflessioni sul rapporto tra la novellata normativa CFC ed il diritto comunitario*, ivi, 161, cui si rinvia per indicazioni bibliografiche unitamente a: C. SACCHETTO - S. PLEBANI, *Compatibilità della legislazione Cfc italiana con le norme convenzionali e con l'ordinamento comunitario*, in *Dir. prat. trib., internaz.*, 2002, 14; P. PISTONE, *Normativa Cfc, convenzioni internazionali e diritto comunitario*, in *Tributimpressa*, 2005, 47; P. BRACCO, *CFC legislation e trattati internazionali: le recenti integrazioni al Commentario Ocse e il loro valore ermeneutico*, in questa Rivista, 2004, I, 179.

(177) L'argomento del conflitto con la norma (di origine) convenzionale dell'art. 10, par. 5, dei regimi interni volti a tassare, nello Stato di residenza dell'azionista di controllo e nei riguardi di quest'ultimo, i redditi non distribuiti della società *écran* era già stato ritenuto non pertinente dal Comitato fiscale dell'Ocde, cfr.: OCDE, *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés écran*, cit., R(5)-23, par. 49, sulla base di un duplice rilievo. Innanzi tutto, perché tale norma convenzionale vieta soltanto l'imposizione, da parte dello Stato di residenza dell'azionista, della società partecipata, e non dell'azionista medesimo, mentre i regimi antielusivi in questione consistono proprio nell'imposizione di quest'ultimo (art. 10, par. 5, Modello Ocde 2010). Inoltre, perché il divieto – riguardante in modo specifico il prelievo fiscale sui dividendi distribuiti dalla società – concerne solo le situazioni in cui la società consegue redditi nello Stato di residenza dell'azionista, quindi il divieto è posto in ragione della fonte dei redditi nel territorio di quest'ultimo Stato, e non concerne perciò l'imposizione dell'azionista che è tipica dei regimi antielusivi, nei quali è fondata, infatti, sul criterio di collegamento personale costituito dalla residenza. Questi rilievi sono ora esplicitati anche dal Commentario all'art. 10, Modello Ocde 2010, par. 37. La norma riguarda, infatti, la, cosiddetta, imposizione extraterritoriale dei dividendi, ossia la prassi di alcuni Stati di tassare i dividendi distribuiti da una società non residente in ragione della produzione sul proprio territorio degli utili societari che sono poi oggetto di distribuzione (può trattarsi, ad esempio, di utili conseguiti a mezzo di una stabile organizzazione localizzata nel territorio di questo Stato). Detta norma stabilisce, inoltre, che la società non residente non possa essere assoggettata ad imposte sugli utili non distribuiti.

svolge effettivamente attività produttive, integrate, inequivocabilmente, nell'ambiente economico dello Stato di cui essa è residente (178). Del resto, è soprattutto questo istituto a determinare le maggiori osservazioni al Commentario da parte degli Stati membri dell'Ocde.

Nei trattati italiani con Armenia, Ghana e Giordania la clausola in esame è presente insieme a quella in materia di non discriminazione, ciò che può essere spiegato in ragione della natura particolare di tale ultima disciplina, nell'ambito dei trattati, in rapporto al nucleo centrale di normativa in essi costituita dalle disposizioni aventi funzione di eliminare il doppio d'imposta, e quindi dell'esigenza avvertita dai due Stati contraenti di eliminare ogni dubbio interpretativo a riguardo della valenza della deroga anche nei confronti di questa.

Non solo nei trattati italiani, ma anche nel *network* di accordi stipulati da altri Stati il ricorso di previsioni, a contenuto generale o specifico, di applicabilità della disciplina interna antielusiva è abbastanza infrequente ed è, in ogni caso, prassi relativamente recente (179).

12. (Segue) Previsione di applicabilità fondata sul riscontro dello scopo principale abusivo. - Un'altra clausola di applicabilità della disciplina interna antielusiva ricorre negli accordi italiani con Lituania (1996), Estonia (1997), Lettonia (1997) entro il par. 2 di un articolo che è rubricato "Limitazione dei benefici".

Ricorre anche nelle convenzioni con Azerbaijan (2001), Islanda (2002) e Qatar (2002), accordi peculiari in quanto vi è presente sia questa, sia l'altra previsione appena esaminata, sollevando con ciò un problema interpretativo (180).

(178) Cfr.: OCDE, *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés écran*, cit., R(5)-22, par. 47.

(179) A titolo di esempio, per i trattati siglati dall'Austria, cfr.: G. KOFLER G., *Austria*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 95a, The Hague, 2010, 109-110; dal Belgio, cfr.: M. BOURGEOIS - E. TRAVERSA, *Belgium*, ivi, cit., 141-143, secondo i quali l'assenza di clausole siffatte può essere certamente giustificata dal tradizionale orientamento del fisco belga secondo cui i trattati non precludono l'applicazione delle norme nazionali antielusive, nonché dalla politica, non del tutto trasparente, del Belgio a riguardo del "treaty shopping", considerata la recente conclusione di trattati da parte di questo Stato con Stati a bassa fiscalità; cfr. sul punto anche: L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse*, cit., 46; dal Brasile, cfr.: H. TORRES TAVEIRA, *Brazil*, ivi, 157; dalla Danimarca, cfr.: J. BUNDGAARD - P.K. SCHMIDT, *Denmark*, ivi, 11, etc.

(180) Art. 30, par. 2, Conv. Italia-Azerbaijan (2001); art. 29, Conv. Italia-Qatar (2002), resa esec. con legge n. 118/2010; art. 8, lett. b), Prot. agg. Conv. Italia-Islanda,

La clausola ha questo tenore: "Le disposizioni della presente Convenzione non pregiudicano l'applicazione delle disposizioni della legislazione interna per la prevenzione dell'evasione e l'elusione fiscale concernenti la limitazione delle spese e delle deduzioni derivanti da transazioni tra imprese di uno Stato contraente e imprese situate nell'altro Stato contraente, qualora lo scopo principale o uno degli scopi principali della creazione di tali imprese o delle transazioni intraprese tra di esse, fosse l'ottenimento, ai sensi della presente Convenzione, di agevolazioni non altrimenti fruibili" (181).

Rispetto alla clausola precedente vi sono due differenze.

Una è rappresentata, quanto ad applicabilità delle norme interne, dalla espressa previsione di applicabilità di date norme interne, ossia quelle che limitano la deducibilità delle spese derivanti da transazioni fra imprese.

La seconda differenza è costituita dal fatto che la previsione in esame subordina l'applicazione del regime nazionale anticlusivo a tre presupposti, che nell'altro tipo di clausola non sono, invece, richiesti.

Infatti, è in primo luogo richiesto che sia stata attuata una data condotta, consistente nella creazione di imprese di uno Stato contraente e imprese situate nell'altro Stato contraente o nel compimento di transazioni fra di esse (182).

In secondo luogo è richiesto che questa condotta sia diretta ad ottenere benefici ("agevolazioni"), ai sensi dello specifico trattato, "non altrimenti fruibili". Se si ha riguardo a quel nucleo centrale di disciplina degli accordi che ha funzione di prevenire o eliminare la doppia imposizione giuridica internazionale, le agevolazioni sono, innanzi tutto, fruibili solo da parte del soggetto che è residente di uno Stato contraente ai

articolo che è privo di rubrica, ma che di fatto contiene solo norme di limitazione dei benefici, esattamente come gli altri accordi sopra citati.

(181) Art. 28, par. 2, Conv. Italia-Estonia; art. 30, par. 2, Conv. Italia-Lettonia (1997), resa esec. con legge n. 73/2008; art. 30, par. 2, Conv. Italia-Lituania (1996), resa esec. con legge n. 31/1999.

(182) Poiché la clausola si riferisce, da un lato, alle "imprese di uno Stato contraente", espressione che sta a significare, secondo la tipica definizione ricorrente nei trattati, l'impresa esercitata da un residente di uno Stato contraente; dall'altro, si riferisce alle "imprese situate nell'altro Stato contraente", espressione quest'ultima non definita dai trattati e differente dalla prima, se ne deduce che queste ultime imprese possano anche essere esercitate da una persona residente dell'uno o dell'altro Stato contraente, oppure residente di uno Stato terzo. Per tali definizioni si veda, ad esempio, l'art. 3, par. 1, lett. f), Conv. Italia-Lettonia.

sensi convenzionali; in secondo luogo, possono consistere in riduzioni dell'imposta, nonché in esenzioni o crediti di imposta. L'ottenimento di uno o più di questi benefici, non altrimenti fruibili, deve rappresentare insomma l'esito della manovra di abuso del trattato, senza la quale non sarebbe dato conseguirli, così come nella definizione della condotta elusiva dell'art. 37-bis, comma 1, DPR n. 600/1973, costituisce esito della manovra il risparmio di imposta altrimenti indebito (183).

Infine, è richiesto come terzo requisito che lo scopo principale o uno degli scopi principali della creazione di queste imprese o delle operazioni tra esse intercorse consista proprio nell'ottenimento di tale beneficio convenzionale. Da ciò consegue che l'esistenza di un unico scopo principale diverso da quello di ottenere un beneficio ai sensi del trattato non è requisito sufficiente, in quanto la condotta attuata deve sorreggersi sull'ottenimento di un beneficio convenzionale che consista nello scopo principale esclusivo, oppure in uno scopo principale concorrente con altro scopo principale di diversa natura, ma non può ridursi a scopo eminentemente secondario, sussidiario.

La rilevanza degli scopi, e degli scopi principali, in specie, avvicina maggiormente lo schema dell'abuso in esame a quello che si rinviene nel diritto comunitario (art. 11 della direttiva Cc 90/434), che non allo schema della fattispecie elusiva interna italiana (184). Anche in quell'art. 11 della direttiva, in cui la Corte di Giustizia (sent. 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*) ha individuato una norma espressiva del principio generale del diritto comunitario di divieto di abuso del diritto medesimo, infatti, si dà rilievo alla circostanza che "l'obiettivo principale" o "uno degli obiettivi principali" sia rappresentato dalla frode o dall'evasione fiscale.

Resta una differenza sostanziale, ciò nonostante: mentre il verificarsi dell'elusione, come definita dal diritto interno nell'art. 37-bis, comma 1, o dell'abuso del diritto comunitario, di cui è espressione il menziona-

(183) G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 59 ss.

(184) Si evidenzia una diversità di contesti delle ragioni economiche rispetto agli scopi: in particolare, lo scopo (entro l'abuso del diritto comunitario) è concepito come un elemento che attiene ad un contesto di decisione, e dunque più a carattere soggettivo, mentre le ragioni (le valide ragioni economiche dell'art. 37-bis, comma 1) un elemento che si inserisce in un contesto di giustificazione della condotta, e perciò più a carattere oggettivo, cfr.: G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., 59 ss.

to art. 11 della direttiva, costituiscono circostanze idonee a rendere inopponibile all'amministrazione finanziaria la condotta posta in essere, nelle norme convenzionali esaminate l'abuso del trattato è circostanza idonea a determinare l'applicazione di date norme interne antielusive.

Questo tipo di clausola non legittima, dunque, l'amministrazione finanziaria dei due Stati contraenti a disconoscere i benefici convenzionali che si è sopra individuato; né da essa appare derivabile, all'interno del singolo accordo bilaterale, un generale divieto di abuso del trattato: questa conclusione è supportata dalla presenza in quasi tutti gli accordi in esame di un'autentica clausola generale antiabuso. Una tale previsione sarebbe, infatti, superflua se un principio generale antiabuso delle norme del trattato fosse già derivabile dalla norma in commento.

Scbbene la clausola in esame produca esclusivamente l'effetto di rendere applicabile lo specifico regime antielusivo interno, essa è pur sempre riconducibile entro il novero delle norme di limitazione dei benefici convenzionali, come è, infatti, di regola rubricato l'articolo che la contiene, in quanto la sola circostanza di consentire l'applicazione di norme interne antielusive, che ben possono porsi in conflitto con quelle (di origine) convenzionale, è per sé stessa una limitazione dei benefici, da intendersi in senso lato, che discendono da un trattato.

Con riguardo ai trattati qui esaminati, contenenti soltanto la previsione in esame, deve essere, di volta in volta, verificata l'applicabilità di altri regimi antielusivi interni, diverso da quello oggetto della clausola, alla luce del loro possibile conflitto con una norma (di origine) convenzionale. La presenza della clausola entro questi trattati ha insomma un suo valore sistematico e non pare possibile ritenere che clausole siffatte intendono meramente esplicitare una norma implicita dei trattati di applicabilità di qualsivoglia regime antielusivo domestico.

13. (Segue) *Previsione di scambio di informazioni espressamente finalizzato all'applicazione delle norme interne antielusive e al fine generale di prevenire l'elusione.* - Ancorché taluni affermino che la disciplina convenzionale in materia di scambio di informazioni sia incontestabile evidenza dell'importanza che, nel sistema dei trattati, gli Stati contraenti ricollegano alla lotta contro l'elusione fiscale (oltre che l'evasione), ed anzi che tali previsioni sono formulate in guisa da consentire a ciascuno dei due di prevenire l'abuso delle clausole dell'accordo (185),

(185) Con particolare riguardo ai trattati stipulati dall'Argentina, cfr.: A. TARSITANO, *Argentina, in Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provi-*

una tale evidenza è, in realtà, tutta da dimostrare, in quanto è molto infrequente che, in tale ambito normativo, ricorra un esplicito riferimento al fenomeno dell'elusione, e ciò non solo con riguardo alle convenzioni stipulate dall'Italia.

Infatti, secondo la previsione a carattere generale che ricorre nei trattati italiani, corrispondente a quella contenuta nell'art. 26, par. 1, modello Ocde, i due Stati contraenti sono tenuti al reciproco scambio di informazioni ai fini sia di applicare le norme dello specifico trattato o le proprie leggi interne relative alle imposte da esso previste nella misura in cui il prelievo fiscale che tali leggi prevedono non sia contraria all'accordo siglato, sia di prevenire le evasioni (186): ebbene, soltanto in pochissimi di questi trattati si fa riferimento espresso, non solo all'evasione, bensì anche all'elusione (187).

Si tratta di accordi conclusi di recente, come il protocollo aggiuntivo, del 2009, della datata convenzione con Cipro (1974) (188), oppure appartenenti a quella generazione di trattati della fine degli anni novanta che cominciano a contenere clausole di applicabilità dei regimi interni antielusivi in deroga alla normativa convenzionale in materia di non discriminazione, come gli accordi con Ucraina (1997) e Oman (1998) (189), nondimeno appare tanto nel vecchio trattato stipulato negli anni

sions, Cahiers de droit fiscal international, IFA, Vol. 95a, The Hague, 2010, 74, evidenziando il potenziale della norma convenzionale in materia di scambio di informazioni a fini di combattere l'elusione e l'evasione fiscale. In argomento: G. MAISTO, *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, cit., 296, nell'effettuare una ricognizione all'interno del Commentario dei casi in cui compare un riferimento all'elusione, menziona il par. 5.1 del commentario all'art. 26 in cui si legge che lo scambio di informazioni tra le due amministrazioni finanziarie può riguardare anche tecniche o schemi elusivi.

(186) T. SCHENK, *International exchange of information and the protection of taxpayers*, The Hague, 2009, *passim*. Sull'evoluzione del testo del modello, cfr.: M. BARRASSI, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in C. Sacchetto - L. Aleranno (coord.), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, 364.

(187) Eccezionalmente neppure compare il riferimento all'evasione, come nell'art. 26, par. 1, della risalente convenzione in vigore con il Giappone (1969), nonché nell'art. 25, par. 1, dei trattati con il Messico (1991) e il Portogallo (1980), resa esec. con legge n. 562/1982.

(188) Art. 26, Conv. Italia-Cipro (1974), resa esec. con legge n. 564/1982, come modificata dall'art. IV, Protocollo.

(189) Art. 26, par. 1, Conv. Italia-Oman e art. 27, par. 1, Conv. Italia-Ucraina, trattati in cui compare la previsione di applicabilità dei regimi interni antielusivi nonostante le norme in materia di non discriminazione. Curiosamente l'art. 27, par. 1, Conv. Italia-Ucraina si riferisce solo all'elusione ("avoidance", nel testo in lingua inglese).

ottanta con Malta (1981) e così nel protocollo modificativo del 2009, quanto nei due accordi siglati nella prima metà degli anni novanta con il Venezuela (1990) ed il Sud Africa (1995), convenzioni in cui non ricorrono in alcun modo clausole volte a consentire l'applicazione di norme interne di contrasto all'elusione, né clausole di limitazione dei benefici convenzionali (190).

La Conv. Italia-Sud Africa non si limita, tuttavia, a stabilire lo scambio di informazioni al fine di prevenire l'elusione, come tutti gli accordi appena citati, bensì specificamente prevede che lo strumento dello scambio di informazioni sia utilizzato, oltre che in funzione di prevenire l'evasione e la frode fiscale, per facilitare l'applicazione delle disposizioni interne contro le elusioni fiscali (191).

Previsione analoga è presente nel trattato con il Regno Unito (1988), in cui si stabilisce lo scambio di informazioni "per prevenire l'evasione o le frodi fiscali e per agevolare l'operatività delle norme contro l'elusione" (192).

Altro accordo in cui la disciplina sullo scambio di informazioni contiene riferimenti all'elusione è quello con l'Uganda (2000), in cui vi è previsione che le autorità competenti si consultino al fine di sviluppare condizioni, metodologie e tecniche appropriate relativamente alle questioni oggetto degli scambi di informazioni, in particolare, laddove si ritenga opportuno, scambi di informazioni in materia di elusione fiscale (193).

È singolare come in tutti i trattati sopra elencati tanto nel titolo, quanto nel preambolo non vi sia alcun cenno all'esigenza di prevenire l'elusione fiscale, bensì solo l'evasione (oltre, ovviamente, l'esigenza di evitare le doppie imposizioni), eccettuato l'accordo con il Venezuela (1990) e quello con la Svizzera (1976) in cui compare.

Nel trattato elvetico, in particolare, ricorre una formula molto articolata con un espresso riferimento alla funzione dell'accordo di impedire l'uso senza causa legittima dello stesso. Ciò che, del resto, trova con-

(190) Art. 25, par. 1, Conv. Italia-Malta (1981), resa esec. con legge n. 304/1983; art. 26, par. 2, Conv. Italia-Venezuela (1990), resa esec. con legge n. 200/1992; art. 26, par. 2, Conv. Italia-Sud Africa.

(191) Nel sistema di trattati del Sud Africa è molto rara l'introduzione di previsioni generali antielusive, mentre sono più comuni quelle specifiche, cfr.: L. OLIVIER, *South Africa*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 724-725.

(192) Art. 27, par. 1, Conv. Italia-Regno Unito.

(193) Par. 4 del Prot. agg. alla Conv. Italia-Uganda.

ferma anche nell'inserimento entro questo trattato di una specifica disciplina antielusiva (art. 23), che, come si è già visto, non ricorre in altri accordi.

Con riguardo alla larghissima maggioranza dei vigenti accordi italiani, è, insomma, da escludere che i relativi titolo e preambolo siano indicativi di una funzione di contrasto all'elusione. È vero che il preambolo di una convenzione costituisce solo una norma di contorno, ma esso ha comunque un suo valore interpretativo (194) e non vi è dubbio alcuno che nel titolo e nel preambolo di questo novero pressoché totale di accordi è fissato un duplice oggetto principale di disciplina degli accordi: l'eliminazione del doppio d'imposta e la prevenzione dell'evasione fiscale (195).

14. c) *Previsione di limitazione dei benefici convenzionali fondata sul riscontro dello scopo principale abusivo: a contenuto generale.* - Trattando delle previsioni specifiche a contenuto implicitamente antielusive presenti negli accordi italiani si è evidenziato come si riportino tutte a tre generali pratiche di abuso dei trattati: l'acquisizione della residenza in un dato Stato contraente, l'attribuzione del reddito ad una data persona e, infine, la modificazione dei caratteri del reddito.

Ancorché queste pratiche siano riconosciute come tipiche e generali condotte di abuso dei trattati, negli accordi italiani in vigore è rara la presenza di una previsione avente finalità di contrastarle in modo generale. Ne è priva la stessa convenzione con gli Stati Uniti, pur ispirata al relativo modello ed alle clausole evolute di limitazione dei benefici convenzionali che in esso sono contenute.

Una previsione generale antiabuso dei trattati la si ritrova negli accordi con la Lituania (1996), la Lettonia (1997), l'Estonia (1999), l'Azerbaijan (2001) e il Qatar (2002) inserita fra le disposizioni particolari entro il par. 1 di un articolo rubricato "Limitazione dei benefici" (196) il

(194) Sulla riconducibilità del preambolo alle norme di contorno, di cui l'interprete deve tenere conto nell'interpretazione testuale degli accordi internazionali sulla base della disposizione (art. 31, n. 2) codificata nella Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati, cfr. L.M. BENTIVOGLIO, *Interpretazione delle norme internazionali*, in Enc. dir., XXII, Milano, 1972, 318.

(195) Per l'analisi del titolo e del preambolo sia consentito rinviare a: P. TARIGO, *Doppia non imposizione e trattati italiani*, cit., 1131.

(196) Art. 30, par. 1, Conv. Italia-Lituania (1996); art. 30, par. 1, Conv. Italia-Lettonia (1997); art. 28, par. 1, l'Estonia (1999); art. 31, par. 2, Conv. Italia-Azerbaijan (2001); art. 29, par. 1, Conv. Italia-Qatar (2002).

cui par. 2 contiene quella norma di applicabilità della norma interna antielusiva, che si è già esaminato, subordinata al riscontro dello scopo principale abusivo (197).

La clausola generale antiabuso di questi trattati italiani è così espressa: "Nonostante le altre disposizioni della presente Convenzione, un residente di uno Stato contraente non beneficerà di alcuna riduzione o esenzione per le imposte previste nella presente Convenzione da parte dell'altro Stato contraente qualora lo scopo principale o uno degli scopi principali della creazione o esistenza di tale residente o di qualsiasi persona collegata a tale residente fosse l'ottenimento, ai sensi della presente Convenzione, di agevolazioni non altrimenti fruibili".

Questo tipo di norma definisce una fattispecie di abuso del trattato al cui verificarsi si ricollegano effetti preclusivi di dati benefici convenzionali: si tratta, in particolare, dei benefici consistenti in riduzioni o in esenzioni da imposta che lo Stato contraente di non residenza dovrebbe altrimenti accordare all'altro Stato contraente in adempimento di suoi obblighi aventi fonte nell'accordo bilaterale.

La definizione di questa fattispecie di abuso del diritto convenzionale poggia su elementi sostanzialmente coincidenti con quelli già esaminati per la norma del comma 2, salvo che per l'individuazione di una condotta delineata in parte diversamente.

Infatti, il primo elemento consiste nell'attuazione di una condotta che è qualificata nei termini di "creazione o esistenza di un residente o di qualsiasi persona collegata a tale residente", quale espediente per ottenere l'agevolazione convenzionale non altrimenti fruibile.

Nella clausola che fa salva l'applicazione delle norme interne antielusive, invece, la condotta è qualificata nei termini di "creazioni di imprese o transazioni intraprese tra di esse".

Vi è, dunque, diversità quanto a figura tramite cui si realizza la condotta consistente nella relativa creazione, poiché nella fattispecie di abuso del trattato rileva qualsiasi figura di residente o di persona collegata a

(197) Simile a questo, nella formulazione, anche il Protocollo di modifica (non in vigore) della Conv. Italia-Kuwait firmato nel 1998 e reso esec. con legge n. 41/1999, che all'art. 6 prevede l'inserimento di un nuovo paragrafo (m) al Prot. agg. esistente, paragrafo così formulato: "Nonostante le altre disposizioni della presente Convenzione, un residente di uno Stato contraente non beneficerà di alcuna riduzione o esenzione per le imposte previste nella presente Convenzione da parte dell'altro Stato contraente qualora lo scopo principale della creazione o esistenza di tale residente o di qualsiasi persona collegata a tale residente fosse l'ottenimento, ai sensi della presente Convenzione, di agevolazioni non altrimenti fruibili".

tale residente, nelle relative accezioni che ogni trattato definisce, mentre nell'altro caso assume rilevanza solo la figura del residente che esercita un'impresa.

Un'altra diversità attiene alla condotta, perché può essere rappresentata, almeno stando alla lettera, anche solo dall'esistenza delle figure menzionate, senza che alcuna in particolare sia stata appositamente creata. Ad esempio, l'esistenza potrebbe derivare da una semplice acquisizione di residenza in un dato Stato, per trasferimento da un altro Stato.

Infine, un'altra diversità, sempre in ordine a questo elemento, consiste nel fatto che in un caso si tratta di condotta attuabile anche solo da una data figura singolarmente, mentre nell'altro caso assume rilievo una condotta di tipo relazionale tra due imprese, ancorché non necessariamente questa si estrinsecchi in transazioni (pur se la norma in qualche modo le presuppone, tanto che rende applicabili le norme interne antielusive che limitano la deducibilità dei costi derivanti da transazioni tra esse intercorse).

Il secondo elemento della fattispecie di abuso definita dai trattati in esame coincide con quel requisito che si è già evidenziato per l'altro tipo di norma: si deve trattare dell'ottenimento di un'agevolazione convenzionale non altrimenti fruibile.

Tuttavia, mentre nella clausola di applicabilità della norma interna antielusiva nulla è stabilito a riguardo di questi benefici, nel tipo di previsione in esame è previsto, e in ciò consiste l'effetto che la norma collega al verificarsi della fattispecie di abuso, che il residente dello Stato contraente non beneficerà di alcuna riduzione o esenzione d'imposta da parte dell'altro Stato contraente.

Se si ha riguardo all'effetto giuridico della norma, rilevano i soli benefici che il soggetto residente ritrae correlativamente ai limiti che ogni trattato pone allo Stato contraente di non residenza sia quanto ad aliquote ("riduzioni", ad esempio in materia di dividendi, interessi e canoni), sia quanto ad esenzioni, ossia, quanto ad ipotesi in cui il fatto, reddituale o patrimoniale, non possa essere assunto a presupposto d'imposta da detto Stato, essendo ad esso precluso qualsivoglia criterio di collegamento.

È noto, infatti, come ciascun trattato contro le doppie imposizioni poggi su un equilibrio dei reciproci diritti ed obblighi dei due Stati contraenti tale per cui, da un lato, al diritto dello Stato di non residenza di assumere a proprio presupposto d'imposta, in linea di principio, dati fatti che manifestano un collegamento qualificato col suo territorio si contrappone l'obbligo dello Stato contraente di residenza, pur non interna-

zionalmente limitato nell'assumere quegli stessi fatti a proprio presupposto d'imposta in ragione della residenza, di accordare una deduzione d'imposta o un'esenzione in funzione di eliminare il doppio. E ciò, in quanto Stato che, proprio in ragione di un tale collegamento di natura personale con il soggetto del diritto interno, meglio può apprezzarne la relativa capacità contributiva. Dall'altro, per determinati ulteriori fatti, a bilanciamento di questo obbligo internazionale che incide sul solo Stato contraente di residenza, esso, in linea di principio (e salvo alcune note eccezioni) ha un diritto esclusivo di assumerli a proprio presupposto d'imposta, essendo precluso all'altro Stato contraente qualsivoglia collegamento (ed è appunto a queste ipotesi che la clausola in esame si riferisce con il termine "esenzione").

Se si ha riguardo, di contro, al requisito che la norma stabilisce e che deve essere integrato affinché ricorra la fattispecie di abuso, ossia l'ottenimento, ai sensi del trattato, di agevolazioni non altrimenti fruibili, rilevano non solo gli anzidetti benefici che al contribuente derivano da parte dello Stato contraente di non residenza, bensì anche quelli da parte dello Stato contraente di residenza, purché si tratti di agevolazioni ottenute "ai sensi della presente Convenzione", ossia, conseguite in applicazione di una norma convenzionale.

Si pensi, in ipotesi di fatti per i quali il trattato fissa elementi di collegamento con entrambi gli ordinamenti interni, al diritto del contribuente di ottenere dal proprio Stato contraente di residenza la deduzione dell'imposta estera o l'esenzione, correlativamente all'obbligo internazionale di cui è destinatario questo Stato nei confronti dell'altro.

È pertanto sufficiente che lo scopo principale o uno degli scopi principali della creazione o dell'esistenza di un residente di uno Stato contraente sia l'ottenimento di questa deduzione o esenzione da questo stesso Stato perché si integri la fattispecie di abuso.

Mentre, lo si ripete, se si ha riguardo ai benefici il cui ottenimento è precluso per effetto (indiretto) del verificarsi della fattispecie, questi benefici sono soltanto quelli che derivano dallo Stato contraente di non residenza. La clausola è, infatti, chiara nel limitare in tal modo l'effetto preclusivo. Ciò che comporta il venir meno di qualsivoglia limitazione internazionale dello Stato contraente di non residenza nell'assunzione a proprio presupposto di imposta di quei fatti che altrimenti sarebbero ad esso preclusi, così come il venir meno di qualsivoglia obbligo di riduzione dell'imposta.

Infine, il terzo elemento della fattispecie di abuso in esame coincide con il requisito già esaminato dell'altra clausola, pur con la diversità di

condotta tratteggiata: lo scopo principale o uno degli scopi principali della creazione o dell'esistenza di un residente o di qualsiasi persona collegata a tale residente deve essere l'ottenimento di un'agevolazione convenzionale (198).

Oltre che negli accordi italiani con Azebarijan, Estonia, Lettonia, Lituania, Qatar e nel protocollo del trattato con il Kuwait, questa clausola antiabuso ricorre, identica, anche nella Conv. Italia-Kazakhstan (1994) (199), convenzione in cui è aggiunta, inoltre, la previsione secondo cui: "Nell'adottare decisioni ai sensi del presente Articolo, l'autorità o le autorità competenti hanno diritto a considerare, tra gli altri elementi, l'ammontare e la natura del reddito, le circostanze in cui il reddito è stato prodotto, l'intenzione espressa dalle parti coinvolte nella transazione, nonché l'identità e la residenza delle persone che, di diritto o di fatto, direttamente o indirettamente, controllano o sono i beneficiari effettivi (i) del reddito o (ii) le persone che sono residenti dello Stato contraente o degli Stati contraenti e che sono interessate dal pagamento o dalla percezione di detti redditi".

Lo stesso è a dirsi per il protocollo aggiuntivo alla Conv. Italia-Islanda (2002), in cui è contenuta identica clausola antiabuso seguita dalla previsione che "Le autorità competenti degli Stati contraenti si consulteranno prima di applicare le disposizioni della presente Convenzione a casi specifici" (200).

(198) Questo tipo di previsione antiabuso che ricorre nei trattati italiani appena esaminati presenta due differenze rispetto a quella, cosiddetta di "*main purpose test*", che il commentario all'art. 1, modello Ocde 2010, par. 21.4, propone come esempio di clausola antiabuso avente l'effetto di escludere i benefici di specifiche norme della convenzione che limitano lo Stato contraente di non residenza. In primo luogo, la norma dei trattati italiani non è limitata al *passive income* (dividendi, interessi e canoni e redditi dell'art. 21), come è invece quella del commentario; secondariamente, nel modello di clausola del commentario gli Stati contraenti possono negare i benefici convenzionali se qualsiasi persona ("*any person*") connessa alla creazione o all'attribuzione, rispettivamente, della partecipazione, del credito, o del diritto generatore del reddito mira a trarre vantaggio dall'accordo bilaterale, mentre nella previsione italiana rilevano solo le situazioni in cui è il contribuente medesimo o una persona a lui connessa a perseguire questo obiettivo.

(199) Art. 29 (rubricato "Limitazione dei benefici"), par. 1, Conv. Italia-Kazakhstan: "Una persona residente di uno Stato contraente che ritrae redditi dell'altro Stato contraente non ha diritto alle esenzioni fiscali in detto altro Stato ancorché previste dalla presente Convenzione qualora lo scopo principale o uno degli scopi principali della persona interessata dalla produzione o dall'attribuzione di detti elementi di reddito sia stato quello di trarre vantaggio dalle disposizioni della presente Convenzione". Nel 2° par. la disposizione prosegue con il testo sopra riportato.

(200) Par. 8 a), Prot. agg. alla Conv. Italia-Islanda.

Infine, nella Conv. Italia-Israele (1995) vi è una clausola antiabuso che, diversamente dal tipo esaminato in precedenza, non porge una definizione di alcuna fattispecie di abuso, pur presupponendola, bensì lascia all'apprezzamento degli Stati contraenti la valutazione delle ipotesi in cui ricorra abuso del trattato. Vi si dispone, infatti, che: "Le autorità competenti degli Stati contraenti possono, di comune accordo, non concedere i benefici previsti dalla presente Convenzione ad una data persona, o relativamente ad una data transazione, qualora nella loro opinione il godimento di tali benefici, sotto determinate circostanze, costituisca un abuso della Convenzione stessa" (201).

Non solo nei trattati italiani, ma anche nel *network* di accordi stipulati da altri Stati il ricorso di previsioni espresse, di portata generale, disciplinanti fattispecie che attribuiscono agli Stati il potere di disconoscere i benefici convenzionali non è così frequente e si tratta comunque di fenomeno recente e in crescita (202).

15. (Segue) A contenuto specifico. - Una previsione specifica di limitazione dei benefici convenzionali fondata sul riscontro dello scopo principale abusivo è prevista nella Conv. Italia-Stati Uniti (1999), in materia di dividendi, interessi e canoni, ed esclude, per ciascuno di questi tipi di reddito, l'applicazione delle norme del relativo articolo (artt. 10, 11 e 12) se lo scopo principale o uno degli scopi principali di una per-

(201) Cfr.: art. 30 (rubricato "Limitazione dei benefici"), nel 1° ed unico par., Conv. Italia-Israele.

(202) Ad esempio, una previsione a carattere generale antiabuso del trattato è assente nei trattati stipulati dall'Argentina, cfr.: A. TARSITANO, *Argentina*, cit., 75; l'Australia non include, di prassi, nei propri trattati una previsione di limitazione dei benefici e comunque non a carattere generale, cfr.: R.J. VANN, *Australia*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 91; nei trattati stipulati dall'Austria una tale previsione è rinvenibile solo nel Protocollo della Conv. Austria-Messico, cfr.: G. KOFLER, *Austria*, ivi, 111; negli accordi siglati dal Belgio non ricorre in genere una esplicita previsione generale antiabuso, cfr.: M. BOURGEOIS - E. TRAVERSA, *Belgium*, cit., 143, pur se il modello di convenzione 2007 belga ne contiene una (art. 27) simile a quella sopra esaminata per i trattati italiani, ossia del tipo "*main purpose test*"; previsioni antiabuso dei trattati sono inserite solo di recente anche dal Brasile e si trovano in pochissimi accordi da esso firmati, cfr.: H. TORRES TAVEIRA, *Brazil*, cit., 155-156; anche negli accordi siglati dal Lussemburgo l'inserimento di clausole generali antiabuso è prassi solo recente e riguarda comunque ancora un numero molto ristretto di trattati, cfr.: S. BIEWER - B. HÖFER, *Luxembourg*, cit., 502; negli accordi del Regno Unito non ricorrono previsioni antiabuso a carattere generale, bensì solo specifiche, cfr.: P. MORTON - L. SYKES, *United Kingdom*, ivi, 818 e 822.

sona interessata alla costituzione o al trasferimento, rispettivamente, delle azioni o di altri diritti/dei crediti/dei diritti in relazione ai quali sono pagati i dividendi/gli interessi/i canoni sia stato quello di ottenere i benefici previsti dalle norme del rispettivo articolo per mezzo di detta costituzione o di detto trasferimento" (203).

È una clausola di limitazione dei benefici che tende ad essere inserita nei trattati stipulati più di recente da taluni Stati (204).

Un tipo di norma simile, sempre a carattere specifico, la si ritrova nella Conv. Italia-Stati Uniti in materia di altri redditi. Essa esclude l'applicazione della disciplina del relativo articolo (art. 22), il cui effetto è quello di limitare il collegamento con il solo Stato contraente di residenza degli elementi di reddito che, qualunque ne sia la provenienza, non sono trattati da alcun precedente articolo (cosiddetta, *catch-all clause*), se lo scopo principale o uno degli scopi principali di una persona interessata alla costituzione o al trasferimento di diritti produttivi di tali elementi di reddito sia stato quello di ottenere i benefici previsti dalle norme dell'articolo in oggetto per mezzo di detta costituzione o di detto trasferimento (205).

Altro tipo di clausola di limitazione dei benefici simile, benché non identica a quella dell'accordo con gli Stati Uniti, la si ritrova ripetutamente nella Conv. Italia-Ghana (2004). Negli articoli che stabiliscono i criteri di collegamento per dividendi, interessi, canoni e compensi per servizi tecnici (art. 13, par. 7) è disposta, infatti, l'inapplicabilità delle relative previsioni se il diritto generatore, rispettivamente, dei dividendi, interessi, canoni, compensi è stato costituito o ceduto essenzialmente al fine di beneficiare della disciplina dello specifico articolo. E sempre in questa Conv. Italia-Ghana è presente un'analoga clausola di limitazione dei benefici in materia di utili di capitale (206).

(203) Cfr.: per i dividendi, art. 10, par. 10, per gli interessi, art. 11, par. 9, per i canoni, art. 12, par. 8, Conv. Italia-Stati Uniti. Nell'art. 19 del Prot. agg. alla Convenzione è stabilito altresì che: "Con riferimento al par. 3 dell'art. 25 (Procedura amichevole) della Convenzione, le autorità competenti degli Stati contraenti possono, in particolare, concordare che le condizioni per l'applicazione del par. 10 dell'art. 10 (Dividendi), del par. 9 dell'art. 11 (Interessi) del par. 8 dell'art. 12 (Canoni) o del par. 3 dell'art. 22 (Altri redditi) della Convenzione sono soddisfatte".

(204) Ad esempio, per i trattati australiani, cfr.: R.J. VANN, *Australia, in Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 95, pur evidenziando come non sia chiaro se questo risponda ad una *policy* australiana o degli altri Stati contraenti.

(205) Art. 22, par. 3, Conv. Italia-Stati Uniti.

(206) Cfr.: artt. 10, par. 6, 11, par. 7, art. 12, par. 7, 13, par. 7, 14, par. 6, Conv. Italia-Ghana.

Rispetto alla formula della previsione che ricorre nell'accordo con gli Stati Uniti, in cui si dà risalto allo scopo principale o ad uno degli scopi principali della tenuta di una data condotta, in questo altro tipo di previsione antiabuso si ha riguardo al fine essenziale ("essenzialmente al fine di"), con una restrizione delle possibili ipotesi di abuso in questo secondo caso, perché il diritto generatore degli elementi di reddito potrebbe ben essere stato costituito o caduto per un concorso di fini essenziali, abusivi e non, esattamente come nella clausola statunitense si dà risalto al possibile concorso di scopi principali.

Una previsione simile, ancorché più risalente, la si ritrova nell'accordo con il Messico (1991) per interessi e canoni. Essa esclude l'applicazione delle norme dei relativi articoli qualora il credito per cui siano stati pagati gli interessi, ovvero il diritto o il bene per cui siano stati pagati i canoni sia stato concertato o concesso al fine esclusivo di trarre vantaggi dalle norme del relativo articolo del trattato. Il requisito in questa ipotesi è ancora più stringente, in quanto è richiesto che il fine esclusivo sia esclusivo. Previsioni siffatte dell'accordo con il Messico riflettono la riserva apposta da questo Stato al commentario all'art. 11 ai fini di includere previsioni riguardanti il trattamento degli interessi derivanti da operazioni di prestito, cosiddette, *back-to-back loans*, a tutela contro l'abuso (207).

Si tratta di norme che ricalcano un tipo di clausola antiabuso suggerita dal commentario al modello Ocde 2010 per dividendi, interessi, canoni ed altri redditi, ossia per ipotesi che, oltre a prestarsi a pratiche abusive in ragione della natura del reddito, sono accomunate da tipici limiti convenzionali posti allo Stato contraente di non residenza sotto forma di riduzioni d'imposta o di fissazione di un criterio di collegamento esclusivo con l'altro ordinamento, come, infatti, alternativamente è nei casi sopra citati degli accordi italiani (208). Nel modello tipo di clausola proposta dal commentario, tuttavia, vi è riferimento allo scopo principale ("*main purpose*") o ad uno degli scopi principali e non, come nell'accordo con il Ghana, al fine essenziale e solo a questo; inoltre, nel com-

(207) Cfr.: artt. 11, par. 8, art. 12, par. 8, Conv. Italia-Messico. Si ritiene che detta norma antielusiva sia anche applicabile agli utili di capitale derivanti dall'alienazione dei beni o diritti cui si riferisce l'art. 12, ossia quelli produttivi di canoni, stante il rinvio stabilito nell'art. 13, par. 5, alle disposizioni dell'art. 12, ivi compresa, dunque, la norma antielusiva. Cfr.: Commentario all'art. 11, par. 6, p. 46, Modello Ocde 2010.

(208) Commentario all'art. 1, par. 21.4, Modello Ocde 2010.

mentario non la si propone per gli utili di capitale, come è invece in questa convenzione.

Sempre a questo tipo di previsione antiabuso del trattato è riconducibile la norma del risalente trattato con il Regno Unito (1988) che preclude l'attribuzione del credito d'imposta sui dividendi di origine convenzionale (sia intero, sia ridotto alla metà) (209) se il percettore dei dividendi non dimostra che la partecipazione generatrice dei dividendi era stata da esso acquistata in buona fede, per ragioni commerciali oppure nell'ambito dell'ordinaria attività di fare o gestire investimenti e che tale acquisizione non costituiva il fine specifico o uno dei fini specifici del conseguimento del credito d'imposta (210). La dimostrazione deve avvenire, in tal caso, su richiesta dell'autorità competente dei due Stati contraenti, all'atto della ricezione di un'istanza da parte di detta persona per ottenere il credito d'imposta a valere sull'imposta sui redditi, ovvero il rimborso del credito per la parte eccedente detta imposta (211).

Altra norma antiabuso del trattato con il Regno Unito esclude l'applicazione della disciplina convenzionale (sia il credito d'imposta, sia la generale riduzione di aliquota) se il beneficiario effettivo dei dividendi,

(209) L'ipotesi del credito d'imposta ridotto alla metà ricorre in applicazione di altra norma antielusiva dell'art. 10, par. 3, lett. c), e par. 4, lett. b), Conv. Italia-Regno Unito, di cui già si è detto.

(210) Clausole anticlusive specifiche sul tipo di quelle in esame della Conv. Italia-Regno Unito sono già state oggetto di attenzione anche da parte della Corte di Giustizia, in particolare, nella causa *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, cfr.: Corte di Giustizia Ue, Grande Sezione, sent. 12 dicembre 2006, causa C-374/04, in *Racc.* 2006, I-11673, con nota di C. SOZZI, *Corte di Giustizia e clausole convenzionali di limitazione dei benefici*, in *Rass. trib.*, 2007, 1015.

(211) Cfr.: art. 10, par. 5, Conv. Italia-Regno Unito. La questione dell'utilizzo in modo abusivo dell'istituto del credito d'imposta convenzionale sui dividendi è stata al centro di alcune pronunce con esiti contrastanti, riguardanti schemi di *dividend washing* attuati prevalentemente mediante date operazioni in prossimità del pagamento del dividendo di azioni italiane possedute da soggetti residenti negli Stati Uniti o nel Giappone in modo tale da rendere applicabile la Conv. Italia-Regno Unito, anziché la Conv. Italia-Stati Uniti o la Conv. Italia-Giappone, cfr.: Comm. trib. prov. Pescara, 4 novembre 2009, n. 324; Comm. trib. prov. Pescara, 31 dicembre 2009, n. 226; Comm. trib. prov. Pescara, 31 dicembre 2009, n. 415, ravvisando un'attività di *treaty shopping*, di abuso del diritto, riconosciuto contrastante sia con i principi comunitari, sia con quelli nazionali; Comm. trib. reg. Abruzzo, sezione staccata di Pescara, n. 215/09/10, depositata il 14 settembre 2010, cfr.: M. MERLETTI, *Abuso, elusione fiscale e società conduit: ancora significative pronunce da parte della giurisprudenza di merito*, in <http://www.giustiziatributaria.it>; Id., *Il treaty shopping nell'esperienza italiana: nullità dei contratti in caso di dividend washing*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 1589.

residente di uno Stato contraente, possiede il 10 per cento o più della classe delle azioni per le quali viene pagato il dividendo e nei limiti in cui si verificano due altri presupposti, salvo dimostri che le azioni erano state acquistate, in buona fede, per ragioni commerciali e non essenzialmente al fine di ottenere i benefici stabiliti dal trattato con la disciplina contenuta nell'art. 10 (212).

Il primo di questi presupposti consiste nell'esclusivo pagamento del dividendo con utili realizzati dalla società distributrice o con altri redditi che essa ha ricevuto in un periodo anteriore ai 12 mesi precedenti la data in cui (definita come "data rilevante") il beneficiario effettivo dei dividendi è divenuto proprietario del 10 per cento o più della classe di azioni in questione. Il secondo presupposto consiste nel possesso non continuativo delle azioni per le quali il dividendo viene pagato, con riferimento al periodo di 12 mesi precedenti la data di delibera della distribuzione dei dividendi.

Sempre nell'accordo con il Regno Unito ricorre una previsione antiabuso, riguardante gli interessi, in parte simile a quella già vista del trattato con il Ghana. In particolare, è sancita l'inapplicabilità della relativa disciplina (art. 11), se il credito generatore degli interessi era stato costituito o ceduto essenzialmente al fine di beneficiare del presente articolo e non, in buona fede, per ragioni commerciali (213).

Anche nel coevo trattato con la Francia (1989) ricorre una previsione di contrasto a pratiche abusive mirate sul credito d'imposta sui dividendi ("*avoir fiscal*") di fonte convenzionale. Tale norma, riguardante la sola ipotesi in cui il beneficiario dei dividendi sia una società residente di uno Stato di cui più della metà del capitale sia posseduta da una o più persone che non sono residenti di detto Stato, subordina l'applicazione della disciplina pattizia a che detta società produca all'autorità competente dell'altro Stato, dietro richiesta di quest'ultima, elementi che permettono di ritenere che essa ha acquisito la partecipazione generatrice dei dividendi per ragioni commerciali di buona fede o nell'ambito dell'ordinaria attività di fare o gestire investimenti e non allo scopo principale di beneficiare del credito d'imposta (214).

Non solo nei trattati italiani, ma anche nel *network* di accordi stipulati da altri Stati il ricorso di previsioni espresse, con portata limitata, di

(212) Art. 10, par. 9, Conv. Italia-Regno Unito.

(213) Art. 11, par. 9, Conv. Italia-Regno Unito.

(214) Art. 10, par. 8, Conv. Italia-Francia.

esclusione di dati benefici convenzionali è assai raro e corrisponde comunque ad una prassi in via di sviluppo.

16. d) *Previsione di limitazione dei benefici convenzionali fondata sulla qualificazione del residente.* - Una tipica clausola di limitazione dei benefici convenzionali, largamente impiegata dagli Stati Uniti nei propri accordi, è quella che poggia su particolari elementi di qualificazione del residente.

Questa previsione antiabuso del trattato è praticamente sconosciuta al sistema italiano di *tax treaty law*, in quanto compare solo in quello con gli Stati Uniti e, in una versione risalente, nella Conv. Italia-Svizzera.

Mentre previsioni simili a quella della Conv. Italia-Stati Uniti sono presenti in pressoché tutti gli accordi statunitensi (215), la clausola della Conv. Italia-Svizzera ricorre solo in alcuni vecchi trattati elvetici: si tratta di una forma ancora embrionale di clausola di contrasto al fenomeno abusivo delle società *conduit*, così come delle strategie, cosiddette, di "*stepping-stone*", attuate utilizzando in modo improprio il trattato da parte di determinati tipi di società svizzere (216).

In base alla previsione che ricorre nell'accordo con la Svizzera non è considerata residente di uno Stato contraente, sebbene risponda ai requisiti ordinari posti dal trattato, la persona che è soltanto beneficiario apparente dei redditi, essendo tali redditi in realtà - sia direttamente che indirettamente per il tramite di altre persone fisiche o giuridiche - destinati ad un'altra persona che non può essere considerata di per sé residente di detto Stato ai sensi della disciplina posta dal trattato in materia di residenza (217).

Nella nuova Conv. Italia-Stati Uniti la clausola antiabuso, già presente in forma non generale e meno elaborata nel precedente accordo (1984) (218), è ora contemplata dall'art. 2 del Protocollo e ricalca quell'insieme di norme riconducibili all'art. 22 del modello di trattato statunitense nella sua ultima versione risalente al 2006 (219).

(215) Cfr.: A.P. VARMA - P.R. WEST, *United States*, cit., 843, nt. 62; F.A. VEGA BORREGO, *Limitation on benefits clauses in double taxation conventions*, The Hague, 2005, *passim*.

(216) Oltre a quello siglato con l'Italia nel 1976, negli accordi della Svizzera con la Francia (1966) e il Belgio (1978), cfr.: M.R. JUNG, *Switzerland*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 785.

(217) Art. 4, par. 5, lett. a), Conv. Italia-Svizzera.

(218) Art. 2, Protocollo, Conv. Italia-Stati Uniti (1984), rcsa esec. con legge n. 763/1985.

(219) Sull'approccio all'abuso negli USA e sulle clausole di tipo "*limitation on be-*

In linea generale l'art. 2 del protocollo contiene, similmente all'art. 22, norme anti *treaty shopping* aventi funzione di impedire che residenti di Stati terzi possano beneficiare di un accordo fra due Stati contraenti. Diversamente dalle altre norme di limitazione dei benefici che si è rinvenuto nei trattati italiani, agli effetti delle quali occorre riscontrare la sussistenza, fra gli altri, di un requisito consistente nello scopo principale della condotta tenuta che si apprezza sul piano soggettivo delle intenzioni e delle motivazioni, in questo diverso tipo di clausola, di contro, rilevano esclusivamente elementi oggettivi, prescindendosi totalmente dalle motivazioni che hanno determinato la scelta di una data struttura (220).

Non solo è irrilevante il profilo soggettivo-psicologico, bensì è proprio differente il tipo di norma antielusiva, in quanto la previsione che ricorre nel trattato con gli Stati Uniti è a contenuto implicitamente abusivo e non fondata su quegli elementi costitutivi con cui è definita la fattispecie legale a contenuto esclusivo esplicito (fattispecie elusiva), elementi, imprescindibili, dei quali occorre poi riscontrare la sussistenza nel caso concreto.

La disciplina contenuta nell'art. 2 si fonda sulla regola generale secondo cui per aver diritto ai benefici che la Convenzione riconosce al residente di uno Stato contraente occorre soddisfare determinati requisiti stabiliti dall'art. 2 medesimo, non essendo sufficiente la mera qualità di residente di uno Stato contraente richiesta, di regola, dagli altri trattati (221).

A questi fini una prima norma stabilisce una pluralità di elementi che, in modo disgiunto l'uno dall'altro, definiscono varie figure di residente qualificato di uno Stato contraente in ragione dello *status* giuridico e di dati profili qualitativi. Integrare uno di questi elementi dà diritto a tale residente a fruire di tutti i benefici che discendono dal trattato (222).

In particolare, il residente deve essere: a) o una persona fisica, b) o un ente governativo riconosciuto, c) o una società, d) o una persona giuridica che sia esente da imposta ed abbia un esclusivo scopo religioso, di

benefits", cfr.: PISTONE P., *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, in V. Uckmar (coordinato da), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, 528 ss.; P. VALENTE, *La "limitation on benefits clause"*, in *Convenzione Italia-USA contro le doppie imposizioni*, a cura di C. Garbarino, Milano, 2001.

(220) Cfr.: *United States Model technical explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*, art. 22 (*limitation on benefits*), 63, in <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf>.

(221) Art. 2, par. 1, Protocollo, Conv. Italia-Stati Uniti.

(222) Art. 2, par. 2, Protocollo, Conv. Italia-Stati Uniti.

beneficenza, pedagogico, scientifico o altro scopo analogo, oppure e) persegue lo scopo di concedere pensioni o benefici analoghi a lavoratori dipendenti, f) o, infine, una persona, diversa da una persona fisica, che soddisfi dati requisiti.

Per ciò che concerne la società, essa risponde alla qualificazione del trattato solo se soddisfa uno dei due requisiti che a tal fine sono stabiliti, ossia, se la società medesima è una società quotata, rispondendo, in tal modo, al cosiddetto "*publicly traded test*"; oppure, se sono quotate, e pertanto hanno diritto ai benefici convenzionali, le società che detengono il controllo della società medesima, rispondendo, quest'ultima, in tal modo, al "*subsidiary of publicly traded test*" (223).

Per quanto riguarda, invece, l'ultima categoria, costituita dalla persona, diversa dalla persona fisica, essa risponde alla qualificazione del trattato solo se soddisfa due requisiti che il trattato stabilisce e li soddisfa in modo congiunto, rispondendo in tal modo al, cosiddetto, "*ownership and base erosion test*" (224).

Una regola alternativa è prevista a prescindere che un residente di uno Stato contraente soddisfi, o non, i requisiti della norma appena enunciata. Vi è, infatti, diritto ai benefici convenzionali limitatamente a determinati elementi di reddito, provenienti dall'altro Stato contraente, che siano connessi ad un'attività esercitata nello Stato contraente di residenza.

In particolare, deve essere soddisfatto il, cosiddetto, "*active trade or business test*", ossia, il residente deve essere effettivamente impegnato

(223) Cfr.: (i) tutte le azioni ricomprese nella classe o nelle classi di azioni che rappresentano più del 50 per cento del potere di voto e del valore della società stessa sono oggetto di regolare negoziazione in una borsa valori riconosciuta (*Publicly-Traded Corporations*), oppure (ii) almeno il 50% di ciascuna classe di azioni della società è detenuto, direttamente o indirettamente, da cinque società, o meno, aventi diritto ai benefici ai sensi del punto i), a condizione che, nel caso di possesso indiretto, ciascun possessore intermedio sia una persona avente diritto ai benefici previsti dalla Convenzione ai sensi del presente paragrafo (*Subsidiaries of Publicly-Traded Corporations*).

(224) Cfr.: (i) per almeno la metà dei giorni dell'anno fiscale le persone di cui ai commi (a), (b), (c), (d) o (e) possiedono, direttamente o indirettamente (tramite una catena di possesso in cui ciascuna persona ha diritto ai benefici previsti dalla Convenzione ai sensi del presente paragrafo), almeno il 50 per cento di ciascuna classe di azioni o altri diritti dei beneficiari nella persona, e (ii) meno del 50 per cento del reddito lordo della persona per l'anno fiscale è, direttamente o indirettamente, pagato a o maturato da persone che non sono residenti di uno degli Stati contraenti (a meno che il pagamento sia attribuibile ad una stabile organizzazione situata in uno degli Stati), sotto forma di pagamenti deducibili ai fini dell'imposizione sui redditi nello Stato di residenza di detta persona".

nella gestione di un'attività commerciale o industriale nello Stato contraente di residenza; inoltre, il reddito deve essere collegato o secondario rispetto all'attività commerciale o industriale; infine, l'attività commerciale o industriale deve essere sostanziale in relazione all'attività esercitata nello Stato contraente da cui proviene il reddito (225).

Un'ultima norma stabilisce che (226) un residente di uno Stato contraente, non avente altrimenti diritto ai benefici convenzionali, può usufruirne qualora l'autorità competente dello Stato che deve concedere detti benefici stabilisca in tal senso (227).

Le clausole LOB presenti nei trattati siglati dagli stati Uniti sono ritenute complementari alle dottrine interne antiabuso: le prime determinano se una persona ha un sufficiente collegamento con uno Stato contraente per essere trattato come residente ai fini convenzionali, mentre le seconde (*business purpose, substance-over-form, step transaction, conduit principles*) stabiliscono se una data condotta debba essere riconfigurata avuto riguardo alla sua sostanza economica (228).

17. Alcuni spunti conclusivi a riguardo dell'adozione del criterio interpretativo di costanza di impiego della stessa previsione antielusiva nel sistema degli accordi bilaterali italiani. - Volendo trarre alcune conclusioni circa l'adozione del criterio interpretativo di costanza di impie-

(225) Art. 2, par. 3, lett. a), Protocollo della Conv. Italia-Stati Uniti.

(226) Art. 2, par. 4, Protocollo della Conv. Italia-Stati Uniti".

(227) A questo riguardo si osserva come non siano previsti dall'ordinamento italiano gli strumenti procedurali atti a consentire a un residente statunitense di ottenere i benefici per esso previsti dal trattato mediante l'esercizio da parte dell'Agenzia delle Entrate della facoltà discrezionale riconosciuta, cfr.: G. ROLLE - A. TURINA, *Condizioni applicative e profili temporali della Convenzione Italia-USA*, in *Corr. trib.*, 2010, 894. In senso conforme: R. DOMINICI, *La ratifica della Convenzione Italia-USA contro le doppie imposizioni: un decennio di "innovazioni"*, in *Fisc. int.*, 2010, 213, evidenziando che l'istituto a ciò deputato, ossia il *ruling* internazionale, non è attivabile qualora il non residente sia privo di stabile organizzazione in Italia e non si tratti di dividendi, interessi o *royalties*, sicché non residuerebbe che il ricorso all'interpello disapplicativo (art. 37-bis, comma 8, DPR n. 600/1973) nel presupposto che le disposizioni dell'art. 2 del Protocollo siano qualificabili come norme antielusive.

(228) Cfr.: *United States Model technical explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*, art. 22, par. 1, 64, in <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf>, concludendo che: "Thus, internal law principles of the source Contracting State may be applied to identify the beneficial owner of an item of income, and Article 22 then will be applied to the beneficial owner to determine if that person is entitled to the benefits of the Convention with respect to such income".

go di una stessa previsione all'interno del sistema dei trattati italiani, si può iniziare da quelle che variamente stabiliscono l'applicabilità della norma interna antielusive.

Intanto, un problema interpretativo riguarda gli accordi italiani in cui non si rinvengono in alcun modo clausole sul tipo di quelle esaminate di applicabilità delle norme interne antielusive.

Con riguardo ai trattati stipulati in un periodo successivo a quello in cui cominciano a fare la loro comparsa queste clausole, che come visto temporalmente coincide con la versione dei primi anni novanta del commentario al modello Ocde, l'impiego del criterio interpretativo logico di costanza di impiego di dette clausole entro il sistema di "tax treaty law" italiano è sicuramente valido ai fini interpretativi.

Infatti, se si passano in rassegna, cronologicamente, gli accordi in vigore siglati dall'Italia a partire dalla metà degli anni novanta, periodo che, come detto, segna un profondo distacco rispetto al passato nell'orientamento del commentario quanto a superfluità che clausole *ad hoc* compaiano nei trattati ai fini dell'applicazione degli istituti interni antielusivi, si può osservare come una larghissima maggioranza contenga almeno uno dei tre tipi di previsione in rassegna, mentre nessun accordo siglato prima del 1995 ne contiene una (salvo, forse, quella antesignana previsione dell'accordo con la Svizzera siglato nel 1976) (229).

Questo riscontro induce a ritenere, sul piano interpretativo, che tali Stati contraenti non considerino in alcun modo superfluo il ricorso di una previsione espressa, bensì, per il fatto stesso che la inseriscano, e la co-

(229) Indicando con (1), (2) e (3) i tre tipi di previsione di applicabilità delle norme interne antielusive che si è, nell'ordine, analizzato, e con (4) la previsione che dispone lo scambio di informazioni finalizzato all'applicazione di norme interne antielusive, la situazione degli accordi italiani in vigore, omettendo quelli siglati anteriormente al 1995 che ne sono tutti privi, è la seguente: Emirati Arabi Uniti (clausola del tipo 1), Israele (assente) e Sud Africa (4) (1995), Federazione Russa (1), Lituania (3), Macedonia (1) e Vietnam (1) (1996), Estonia (3), Etiopia (1), Lettonia (3) e Ucraina (1) (1997), Oman (1), Mozambico (assente) e Senegal (assente) (1998), Croazia (1), Danimarca (assente) e Stati Uniti (assente) (1999). Per gli accordi in vigore conclusi a partire dal duemila: Georgia (1), Siria (assente), Uganda (1) e Uzbekistan (assente) (2000), Azerbaijan (1, 2 e 3) e Slovenia (assente) (2001), Armenia (1, 2), Islanda (2, 3), Moldavia (1) e Qatar (1, 2, 3) (2002), Ghana (1, 2) e Giordania (1, 2) (2004), Bielorussia (1) (2005) e Arabia Saudita (2) (2007). Nel protocollo aggiuntivo con Cipro e Malta, siglati nel 2009, non compare alcuna di queste previsioni; un riferimento all'elusione, tuttavia, vi è in materia di scambio di informazioni. Mentre, come detto, nell'accordo con il Regno Unito del 1988 ricorre una previsione sullo scambio di informazioni per agevolare l'operatività delle norme contro l'elusione.

mincino ad inserire sistematicamente a far data dal 1995, nonostante le affermazioni di superfluità del commentario proprio a partire da quegli anni, sia piuttosto verosimile il contrario, ossia che la reputino, non solo opportuna, ma anche necessaria.

Ne deriva, di contro, che l'assenza di una tale previsione in un trattato è piuttosto indicativa di una volontà dei due Stati contraenti di non consentire l'applicabilità di norme interne antielusive.

Ciò salvo che da altri elementi testuali o sistematici emerga una chiara volontà in senso contrario. Ad esempio, secondo le note esplicative agli accordi stipulati dagli Stati Uniti clausole siffatte non fanno che reiterare una norma già implicita nei trattati (e nel trattato italiano con gli Stati Uniti non compaiono) (230).

Una simile presunzione di costanza d'impiego non può certo, invece, porsi a base dell'interpretazione dei trattati risalenti ad un periodo antecedente.

L'utilizzo del criterio interpretativo di costanza di impiego si rivela particolarmente utile anche a riguardo delle varie previsioni specifiche a contenuto implicitamente antiabusivo che si è riscontrato negli accordi italiani, per le quali è dato rilevare come il loro più o meno frequente ricorso nei vigenti accordi italiani dipenda molto dalla circostanza che esse riflettano una clausola recepita dal modello Ocde, oppure una meramente proposta dal commentario.

Infatti, è indubbio che le clausole iscritte nel modello Ocde abbiano una maggior valenza e incisività, rispetto a quelle soltanto proposte dal commentario, quanto a recepimento nei singoli accordi siglati da uno Stato. Questa maggior influenza è dimostrata, ad esempio, dalla previsione antielusiva sul beneficiario effettivo e da quella sugli artisti e sportivi, pressoché presenti in tutti gli accordi italiani siglati successivamente all'inserimento delle corrispondenti clausole nel modello Ocde, rispetto, sempre ad esempio, alle varie clausole di buona fede di cui il commentario suggerisce da anni l'inserimento nei trattati e che pur tuttavia continuano ad essere rarissime negli accordi italiani (ma non solo in questi).

(230) È quanto riporta: G. KOFLER, *Austria*, in *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, cit., 112, in ordine all'analogia clausola contenuta nell'art. 16, Conv. Austria-Stati Uniti, al cui riguardo le *US Technical Explanations* affermano che dette clausole "makes clear that both Contracting States agree that the explicit anti-abuse provisions of the Convention do not limit the applicability of statutory anti-abuse provisions of the Contracting States".

Quanto più, insomma, è sistematica, a partire da una certa data, la presenza di un tipo di previsione antielusiva entro i trattati italiani, tanto più, sul piano interpretativo, è possibile valutare la relativa mancata inclusione in un dato accordo, siglato in epoca successiva a quella data, come una precisa volontà in tal senso dei due Stati contraenti.

Il riscontro della tipica presenza di una clausola antielusiva entro il sistema dei trattati di uno Stato, quale è ad esempio quella del beneficiario effettivo, è elemento utile non solo a fini di derivare date conseguenze, sul piano interpretativo, alla sua mancanza entro un determinato accordo, bensì anche ai fini dell'attribuzione di significato a tale espressione, non definita da alcun trattato italiano, salvo la detta eccezione di quello con la Germania.

La considerazione della tipica finalità di questa norma di contrastare una pratica di abuso del trattato, più che del diritto interno, impone, infatti, di dare maggiore peso a quel significato che meglio risponde a tale finalità, significato che quindi non può essere stabilito sulla base del diritto interno, secondo la norma di rinvio presente nei vari trattati italiani e corrispondente alla clausola dell'art. 3, par. 2, modello Ocde 2010, in quanto il contesto richiede, in questi casi ed in ragione di una finalità di aggiramento delle norme convenzionali, l'attribuzione di un autonomo significato. La circostanza, insomma, che il termine cui occorre attribuire il significato ricorra all'interno di una previsione antiabuso dell'accordo e che si tratti di termine definitorio del presupposto applicativo stesso di questa previsione, ossia di un elemento che è centrale in questa norma antielusiva, fa sì che il significato da attribuire a tale termine non possa essere altro che autonomo rispetto ai diritti interni.

PAOLA TARIGO