

La nuova generazione di trattati italiani contro le doppie imposizioni anti condotte BEPS

PAOLA TARIGO

Estratto: L'articolo approfondisce i trattati che l'Italia ha recentemente stipulato con la Colombia, la Giamaica e l'Uruguay in merito ad una questione centrale, l'abuso, tema rispetto al quale le tre Convenzioni presentano diversi elementi innovativi. Queste nuove Convenzioni sono, infatti, all'avanguardia, all'interno della rete dei trattati italiani, per un profilo sostanziale, ovvero il loro alto grado di attuazione delle clausole proposte dall'ultima versione dei Modelli (OCSE, NU, USA) e dalla Convenzione Multilaterale 2016 per prevenire le strategie di pianificazione fiscale, cosiddetta BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Nonostante siano presenti disposizioni evolute comuni a tutti e tre gli accordi, vi sono, tuttavia, fra essi alcune interessanti differenze nell'adozione delle varie clausole antiabuso.

Abstract: This paper examines the Treaties that Italy has recently stipulated with Colombia, Jamaica and Uruguay with regard to a central issue, that is the abuse, in respect of which the three Conventions present several innovative elements. Indeed, these new Conventions are the most advanced, inside the Italian treaty network, for a substantial profile, that is their high degree of implementation of the rules proposed by the last version of the Models (OECD, NU, US) and also by the Multilateral Convention 2016 to prevent tax planning strategies, so called, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). However, despite some common advanced provisions, there are some interesting differences between the three Conventions in the adoption of the various anti abuse clauses.

SOMMARIO: **1.** *Le tre nuove convenzioni italiane con Colombia, Giamaica e Uruguay comparate fra loro e con il network dei trattati italiani* - **2.** *Primario loro elemento di modernità per la funzione antiabuso espressa nel titolo e nel preambolo* - **3.** *Assenza della nuova clausola di accesso al trattato per le figure trasparenti e della cd. clausola di salvaguardia* - **4.** *Recepimento della clausola*

di contrasto alla dual resident company - 5. Presenza della clausola di contrasto al frazionamento dei cantieri nella sola convenzione Italia-Giamaica (c.d. "splitting-up of contracts rule") - 6. Maggiore rispondenza alla disciplina anti BEPS dei trattati con Colombia ed Uruguay rispetto a Giamaica con riguardo alla: a) clausola sulle attività preparatorie ed ausiliarie - 7. (Segue) b) Cosiddetta, anti-fragmentation rule - 8. Presenza nei tre accordi della nuova figura di agente a contrasto delle pratiche elusive dello status di stabile organizzazione - 9. Accoglimento della nuova definizione di "persona strettamente correlata ad un'impresa" - 10. Assenza della clausola in materia di dividendi sul periodo di possesso minimo della partecipazione - 11. Adozione comune della norma anti-abuso sugli scopi principali. Ricorso nel solo trattato con l'Uruguay della clausola l.o.b. per la stabile organizzazione in uno Stato terzo - 12. Conclusioni in merito all'evolversi dei trattati italiani nella direzione del contrasto alla doppia non imposizione ed in merito alla coerenza sistematica fra i vari accordi in essere

1. Le tre nuove convenzioni italiane con Colombia, Giamaica e Uruguay comparate fra loro e con il network dei trattati italiani - Tre nuove accordi bilaterali contro le doppie imposizioni ratificati dall'Italia nel corso del 2020 e stipulati nel biennio precedente si caratterizzano per una spiccata disciplina di contrasto alle condotte di tipo *Base Erosion and Profits Shifting* (di seguito, BEPS), normativa a tutt'oggi assente in maniera così poderosa (se non assente tout court) nel centinaio di convenzioni che formano il vigente sistema di *treaty law* italiano ¹ e con le quali nel presente scritto è effettuata la comparazione ².

Due sono trattati con Stati dell'America Latina: la convenzione Italia Colombia (Roma, 26 gennaio 2018, ratificata con l. 17 luglio 2020, n. 92) e la convenzione Italia-Uruguay (Montevideo, 1° maggio 2019, ratificata con l. 17 luglio 2020, n. 89).

Il terzo è costituito dalla convenzione Italia-Giamaica (Kingston, 19 gennaio 2018, ratificata con l. 17 luglio 2020, n. 93) ³.

Non risulta ancora ratificato, di contro, un altro accordo con uno Stato

-
1. Ricorda C. Sacchetto, "Alle origini della scienza del diritto internazionale tributario. Il contributo italiano di Alessandro Garelli: quanto ci unisce e quanto ci separa", in *Rass. trib.*, 2020, 743, nt. 7, che la prima convenzione contro le doppie imposizioni della storia italiana è stata sottoscritta il 6 aprile 1922 in modalità multilaterale con gli Stati di Austria, Ungheria, Regno di Jugoslavia, Polonia e Romania
 2. Il presente scritto integra, con queste nuove convenzioni, un precedente lavoro di comparazione cui sia consentito rinviare in generale, anche per la bibliografia che vi è citata in materia di abuso, oltre agli specifici rinvii effettuati nel prosieguo della trattazione, cfr.: P. Tarigo, *Diritto internazionale tributario*, Vol. II, *Trattati fiscali italiani a confronto*, Giappichelli, 2020, 1-508. Sul metodo comparativo come chiave di soluzione delle questioni interpretative poste dai trattati internazionali, cfr.: A. Contrino, "Il 'metodo comparativo' quale strumento evolutivo del diritto dei trattati fiscali: note a margine del volume 'Current Tax Issues' edito da IBFD per i cinquant'anni dell'International Tax Group", in *Riv. dir. trib.*, 2021, V, 1
 3. La convenzione Italia-Giamaica è in vigore dal 28 agosto 2021, cfr.: Comun. Min. Affari Esteri, in *G.U.*, Serie gen., 244 del 12 ottobre 2021. La convenzione Italia-Uruguay è in vigore dal 9 ottobre 2020 (come da sito <https://www.finanze.gov.it/>aggiornato alla data del 1° luglio 2021)

dell'America Latina, la convenzione Italia-Costa Rica, benché stipulato antecedentemente (27 maggio 2016).

L'analisi in oggetto non si estende alla convenzione Italia-Gabon che, pur ratificata nel 2020 (l. 13 ottobre 2020, n. 146), è stata conclusa alla fine degli anni novanta (Libreville, 28 giugno 1999) ed in ragione di questa risalente anzianità presenta un contenuto con un elevato grado di arretratezza in diversi ambiti, non solo quelli interessati dal contrasto alle azioni BEPS che compaiono solo con la versione 2017 dei Modelli di trattato dell'OCSE e delle Nazioni Unite per le convenzioni fra Paesi industrializzati e Paesi in via di sviluppo ⁴.

Le tre nuove convenzioni offrono copertura alle sole imposte sul reddito, sia dello Stato contraente, sia imposte locali ⁵.

2. Primario loro elemento di modernità per la funzione antiabuso espressa nel titolo e nel preambolo

Le tre nuove convenzioni si allineano a quello che fino a poco tempo fa costituiva l'unico trattato italiano precursore del titolo e del preambolo raccomandati dai lavori OCSE/G20, in specie dall'*Action 6 Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* (par. 68-74), ossia la convenzione Italia-Cile, accordo, questo, che, infatti, anticipa, in tale ambito, sia i Modelli di trattato 2017 dell'OCSE e delle Nazioni Unite, sia la Convenzione multilaterale *anti* BEPS in cui la materia è disciplinata nella parte III, relativa all'abuso del trattato, entro l'art. 6 rubricato "*Purpose of a Covered Tax Agreement*" ⁶.

In particolare, i trattati italiani con Colombia, Giamaica ed Uruguay pre-

-
4. Per esigenze di economia del lavoro l'analisi qui svolta dei tre nuovi accordi bilaterali, pur includendo il diritto ai benefici convenzionali, non ricomprende altre norme particolari interessate dal *Report* BEPS 2015 e dalla Convenzione multilaterale *anti* BEPS 2016 (procedura amichevole e procedura arbitrale). I tre nuovi accordi bilaterali si connotano anche per altri profili innovativi in materia di eliminazione della doppia imposizione, non attinenti strettamente alla disciplina di contrasto alle condotte BEPS. Elementi di novità recepiti dai più evoluti Modelli di trattato versione 2017 dell'OCSE e delle Nazioni Unite, come, ad esempio, la nuova definizione di traffico internazionale dell'art. 3, oppure il nuovo criterio di collegamento fondato sulla residenza per le imprese che operano in traffico internazionale (art. 8), etc. Oppure, elementi di novità assenti in dette versioni *up to date* dei Modelli e, tuttavia, tipici della più recente *treaty policy* italiana, o ancora esclusivi (o quasi) di uno dei tre nuovi trattati. Elementi oggetto di altre pubblicazioni in corso
 5. Imponente la letteratura in tema di abuso, limitata qui a quella nazionale e di inquadramento generale, cfr.: G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009; F. Gallo, "Le nuove frontiere dell'abuso in materia fiscale", in *Rass. trib.*, 2015, 1315; A. Contrino, "La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta", in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1407; E. Della Valle- V. Ficari-G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016; A. Amatucci-R. Cordeiro Guerra (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, Roma, 2017; S. Cipollina, voce "Abuso del diritto o Elusione fiscale", in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Agg., Torino, 2017, 1
 6. Cfr.: *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profits Shifting- BEPS*, stipulata nel novembre 2016 fra oltre 100 Stati, inclusa l'Italia, accogliendo la proposta emersa nell'*Action 15* del Progetto OCSE/G20 BEPS (OECD 2015, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*). Per una sintesi sulle politiche di contrasto ai fenomeni BEPS, cfr., per tutti: M. Lang - P. Pistone - A. Rust - J. Schuch - C. Staringer (a cura di), *Base Erosion and Profit Shifting*, Linde Verlag, 201

sentano il titolo “Convenzione fra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del ... (n.d.r., altro Stato contraente) per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali”.

Titolo, questo, all'avanguardia per il riferimento all'elusione, cui segue il preambolo “il Governo della Repubblica Italiana e il Governo del ... (n.d.r., altro Stato contraente), desiderosi di sviluppare ulteriormente le loro relazioni economiche e di migliorare la loro cooperazione in materia fiscale ⁷, nell'intento di concludere una Convenzione per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ⁸, senza creare opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale (ivi comprese pratiche di *treaty shopping* finalizzate ad ottenere gli sgravi previsti nella presente Convenzione a beneficio indiretto di residenti di Stati terzi), hanno convenuto quanto segue [...]”.

Il titolo ed il preambolo recepiuto riconoscono espressamente, dunque, che gli scopi di tali tre nuovi trattati non si risolvono nell'eliminare la doppia imposizione, bensì intendono evitare l'utilizzo delle relative norme per creare opportunità di non tassazione o di riduzione del prelievo fiscale attraverso l'evasione e l'elusione fiscale. L'esplicito riferimento agli accordi di *treaty shopping* vale come esempio di elusione fiscale che non deve derivare dai trattati fiscali e che gli Stati contraenti intendono prevenire.

L'aver incluso questi elementi normativi nelle tre nuove convenzioni determina una novità significativa del relativo oggetto e scopo da cui l'interprete non può prescindere ⁹.

Ciò, in particolare, rispetto agli altri trattati italiani, che ne sono di contro privi ¹⁰, almeno fino a quando non saranno oggetto d'integrazione da parte della Convenzione multilaterale. Tale integrazione è, infatti, necessaria, considerato che i limiti della riserva formulabile, in questo ambito normativo, dagli Stati sono molto stringenti ¹¹.

3. Assenza della nuova clausola di accesso al trattato per le figure trasparen-

7. La sola convenzione Italia-Colombia nel preambolo omette l'inciso “desiderosi di sviluppare ulteriormente le loro relazioni economiche e di migliorare la loro cooperazione in materia fiscale”

8. A differenza della convenzione Italia-Cile che menziona anche le imposte sul patrimonio, i tre nuovi trattati indicano solo le imposte sul reddito

9. Sull'impatto del nuovo preambolo del Mod. OCSE 2017 sull'interpretazione dei trattati che lo contengono, cfr.: R. Danon - W. Schön, “OECD/International - Foreword: Tax Treaty Interpretation after BEPS”, in *Bul. int. tax.*, 2020, No. 4/5, par. 2; L. De Broe, “Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse”, *ivi*; J. Schwarz, “The impact of the new preamble on the interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of Abuse Prevention”, *ivi*

10. Si rinvia a: P. Tarigo, *Diritto internazionale tributario*, Vol. II, *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 5-9

11. La Convenzione ammette (art. 6, 4° par.), infatti, che uno Stato possa riservarsi di non modificare il preambolo di un proprio trattato se detto preambolo già esprime nel suo testo l'intento degli Stati contraenti di eliminare la doppia imposizione senza creare opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione, sempre che il testo si riferisca ai casi di evasione ed elusione. Tuttavia, questo non è il caso dei trattati italiani ed infatti nell'elenco provvisorio delle riserve che l'Italia ha previsto emerge che

ti e della c.d. clausola di salvaguardia - Nessuna novità saliente, tranne una, caratterizza i tre nuovi accordi italiani sul fronte dell'ambito applicativo personale, nonostante potessero esservi i presupposti.

Infatti, neppure i tre nuovi trattati, similmente a tutti gli accordi italiani in vigore (incluso il più evoluto con il Cile), recepiscono la clausola di accesso ai trattati per le figure trattate come trasparenti (*partnership, trust, etc.*) da parte di entrambi gli Stati contraenti o trattate diversamente da parte di ciascuno dei due (cosiddette "*hybrid entities*"), dall'uno come centro d'imputazione della fattispecie d'imposta, dall'altro come figura trasparente.

La clausola, introdotta all'interno della convenzione mult. *anti BEPS* (art. 3), oltre che nei Modelli di trattato 2017 dell'OCSE e delle Nazioni Unite (art. 1, 2° par.)¹², non ha incontrato il favore di molti Stati e difficilmente sarà integrata dall'Italia nei propri trattati, considerato che lo *standard* minimo di recepimento previsto dal Progetto BEPS non la prevede e, perciò, la Convenzione multilaterale autorizza espressamente gli Stati (art. 3, par. 5 e art. 28, par.1, lett. a) a formulare, fra le altre, la riserva di non applicare del tutto l'art. 3¹³, riserva per quale (art. 3, par. 5, lett. a) ha optato l'Italia al momento della firma della Convenzione multilaterale, sia pur subordinata a conferma nel momento in cui il nostro Stato depositerà gli strumenti di ratifica¹⁴.

Analogamente i tre nuovi accordi bilaterali rifuggono la clausola, cosiddetta, di salvaguardia ("*saving clause*"), che è stata recepita sia dalla convenzione mult. *anti BEPS* (art. 11, par. 1), sia dai Modelli di trattato 2017 dell'OCSE e delle Nazioni Unite (art. 1, par. 3)¹⁵ in funzione di confermare espressamente il principio generale per cui una convenzione non limita uno Stato contraente nell'imposizione dei propri residenti, salve le eccezioni che vi so-

nessuno di questi che rientrano nell'ambito applicativo della Convenzione multilaterale soddisfa le condizioni della riserva. Riserva che, dunque, l'Italia non è legittimata a formulare, cfr.: Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article 6 - Purpose of a Covered Tax Agreement, at <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-italy-pdf> [status as of 30 September 2021], con l'elenco provvisorio delle riserve e delle notifiche che l'Italia ha previsto (elenco fornito al Depositario ex art. 28, par. 7, e art. 29, par. 4) alla data della firma della Convenzione. L'entrata in vigore per l'Italia della Convenzione multilaterale avverrà con il deposito dei propri strumenti di ratifica

12. Sulla nuova clausola di accesso al trattato per le figure trasparenti e la relativa assenza nel sistema di *tax treaty law* italiano, cfr.: P. Tarigo, *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 19-21

13. Sul ruolo delle riserve nella Convenzione multilaterale, cfr.: G.A. Garcia, "Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids", in *Bul. int. tax.*, 2017, n. 10

14. Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article 3 - Transparent Entities, cit. Sulla posizione assunta dall'Italia, con riguardo alle disposizioni non obbligatorie contenute nella Convenzione multilaterale, di esercitare la riserva per la disapplicazione integrale dell'art. 3, cfr.; L. Tosi - R. Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2018, 62

15. La clausola ha il seguente tenore nel Mod. OCSE 2017 (art. 1, par. 3): "la presente Convenzione non pregiudica la tassazione, da parte di uno Stato contraente, dei suoi residenti, ad eccezione dei benefici riconosciuti ai sensi del paragrafo 3 dell'Articolo 7, del paragrafo 2 dell'Articolo 9 e degli Articoli 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 e 28". Identica, salvo adattamenti alle specificità del Modello, la previsione del Mod. 2017 delle Nazioni Unite.

Sulla nuova "*saving clause*", cfr.: G. Kofler, "Some Reflections on the 'Saving Clause'", in *Intertax*, 2016, 574; J. Schuch-N. Neubauer, "The Saving Clause: Article 1(3) of the OECD Model", in *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, a cura di M. Lang - P. Pistone - A. Rust - J. Schuch - C. Staringer, Linde, 2016, 27.

no elencate e per le quali, dunque, il principio non è applicabile. L'inserimento di tale previsione è stato sollecitato dall'Action 6 (par. 63) in quanto alcune disposizioni dei trattati danno adito, effettivamente, ad interpretazioni limitative dei diritti dello Stato contraente di residenza in modo contrario alla loro *ratio* ¹⁶.

Stante la funzione di questa *saving clause* di integrare la previsione sulle figure fiscalmente trasparenti (art. 1, convenzione mult.), onde garantire che l'applicazione di quest'ultima non interferisca con l'imposizione di uno Stato Contraente nei confronti dei propri residenti, si spiega così perché le tre nuove convenzioni dell'Italia neppure abbiano introdotto la *saving clause*.

Ad oggi sconosciuta a tutti i trattati italiani, la futura integrazione di questi, sul versante dell'Italia, con la norma in oggetto della Convenzione multilaterale (art. 11, par. 1) è da ritenere improbabile, considerato che il nostro Stato, al momento della firma di questa Convenzione, ha optato per la riserva (art. 11, par. 3, lett. a) di non applicare del tutto la disciplina dell'art. 11, riserva soggetta a conferma al momento in cui l'Italia depositerà gli strumenti di ratifica ¹⁷.

4. Recepimento della clausola di contrasto alla dual resident company - Anche nei tre nuovi accordi con Colombia, Giamaica ed Uruguay si recepisce la definizione del termine persona (art. 3, par. 1, lett. d) che ricorre nella larghissima maggioranza dei vigenti trattati italiani ¹⁸, nonché quella di "residente di uno Stato contraente" (art. 4, 1° par.) comune a circa i due terzi di tale network ¹⁹.

L'elemento innovativo saliente che, entro l'ambito applicativo personale, contraddistingue i tre nuovi accordi è dato dalla *tie breaker rule* in casi di *dual resident*. La novità non coinvolge le regole per la persona fisica, che ricalcano le consuete e articolate clausole risolutive della doppia residenza previste all'interno del sistema di *tax treaty law* italiano (art. 4, par. 2), bensì le regole fissate per le persone diverse dalla persona fisica, avendo tutti e tre gli accordi recepito la nuova clausola dei Modelli di trattato 2017 del-

16. Cfr., ad esempio: Com. OCSE 2017 art. 1, par. 81, in tema di controllate da società straniere

17. Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature, Article 11 - Application of Tax Agreements to Restrict a Party's Right to Tax its Own Residents*, at <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-italy-pdf> [status as of 30 September 2021]

18. Si segnala in merito la conclusione recepita nell'ordinanza di Cass., sez. trib., 5 febbraio 2020, n. 2167, con cui si è ritenuto riconducibile il trust alla definizione convenzionale di "persona" in quanto "body of persons". A commento, cfr.: A. Contrino, "Rimborso del credito d'imposta sui dividendi e trust nel Trattato Italia-Regno Unito: questioni in punto di soggettività convenzionale, beneficiario effettivo e *subject to tax clause*", in *Riv. dir. trib.* 2020, V, 98

19. Circa il requisito di "*liable to tax*", si è pronunciata, con particolare riguardo al profilo della doppia non imposizione, una recente ordinanza della Cassazione con riferimento ad un'associazione di diritto svizzero esente da imposta in Svizzera e destinataria di canoni di fonte italiana per la cessione dei diritti di sfruttamento economico di un evento scientifico, cfr. Cass., Sez. trib., ord. 17 aprile 2019, n. 10706, con nota a commento di: N. Sartori, "Doppia non imposizione e convenzioni internazionali: note a margine di una recente e ineccepibile decisione della Cassazione", in *Riv. dir. trib. - Online*, 2 ottobre 2019

l'OCSE e delle Nazioni Unite (art. 4, 3° par.), nonché della convenzione mult. *anti* BEPS²⁰.

Le tre convenzioni in esame non assumono, pertanto, il criterio della sede di direzione effettiva (“*place of effective management*”), accolto di regola dai vari trattati italiani, e fanno propria la soluzione sollecitata dal Progetto BEPS (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 *Final Report*, parr. 45-48).

Una differenza, tuttavia, è presente in uno dei tre nuovi accordi nell'inciso finale.

La clausola della convenzione Italia-Giamaica e della convenzione Italia-Uruguay prevede, infatti, che quando, “in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per determinare di comune accordo lo Stato contraente di cui tale persona è considerata residente ai fini della presente Convenzione, con particolare riguardo alla sede della sua direzione effettiva, al luogo in cui è stata costituita o altrimenti creata e ad ogni altro elemento pertinente. In mancanza di tale accordo, detta persona non ha diritto ad alcuno beneficio o esenzione d'imposta previsti dalla Convenzione se non nella misura e nel modo che possano essere convenuti dalle autorità competenti degli Stati contraenti”.

La convenzione Italia-Colombia, di contro, fedele in tutto il testo della clausola, omette l'inciso finale (“se non nella misura ...”).

Previsioni simili sono già presenti in qualche altro recente accordo bilaterale italiano²¹; in parte, il testo riflette una clausola già ricorrente in alcuni evoluti trattati italiani della fine degli anni novanta e degli inizi degli anni duemila²².

In conclusione, benché avendo riguardo agli accordi italiani stipulati più di recente e già in vigore sia ravvisabile una tendenza dell'Italia ad introdurre questo tipo di previsione (oggetto dell'art. 4, par. 1, convenzione mult.), una contraria *policy* parrebbe per il futuro interessare il nostro Stato, in quanto al momento della firma della Convenzione multilaterale esso ha formulato la riserva (art. 4, par. 3, lett. a, convenzione mult.) di non applicare del tutto l'art. 4²³. Lo *standard* minimo di recepimento previsto dal Progetto BEPS non include, infatti, la *tie-breaker rule* e la Convenzione autorizza espressamente (art. 4, par. 3, e art. 28, par. 1, lett. b) le Parti Contraenti a

20. Sulla clausola accolta dal progetto BEPS, cfr.: S. Dorigo - P. Mastellone, “L'evoluzione della nozione di residenza fiscale delle persone giuridiche nell'ambito del progetto BEPS”, in *Riv. dir. trib.*, 2015, V, 35

21. Convenzioni italiane con Cile, Hong Kong, Panama, Romania. La convenzione Italia-Cile è identica (art. 4, par. 3), salvo prevedere che le autorità competenti degli Stati Contraenti abbiano riguardo “alla sede della sua direzione effettiva, al luogo in cui è stata costituita o altrimenti creata e ad ogni altro elemento pertinente”

22. Cfr.: P. Tarigo, *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 23-24

23. Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article 4 - *Dual Resident Entities*, at <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-italy-pdf>

formulare, fra le altre, anche la riserva prescelta dall'Italia, soggetta a conferma al momento in cui l'Italia depositerà gli strumenti di ratifica.

5. Presenza della clausola di contrasto al frazionamento dei cantieri nella sola convenzione Italia-Giamaica (c.d. “splitting-up of contracts rule”)

Entro la disciplina degli utili d'impresa e, nella clausola sui cantieri, oltre alla modalità, fissata in funzione antiabuso, di determinazione del limite temporale del sito, del progetto o dell'attività²⁴, è presente, nella sola convenzione Italia-Giamaica, anche un'ulteriore regola antielusiva che dispone ai soli fini di determinare il periodo di 6 mesi, regola attinta da una clausola inserita nel Modello di Convenzione statunitense del 2016 (art. 5, par. 2, 2° periodo, salvo il diverso periodo di 12 mesi), peraltro assente nel datato accordo italo-statunitense.

Occorre premettere che la convenzione Italia-Giamaica aggiunge entro la clausola sui cantieri anche il progetto “di dragaggio, o un impianto di perforazione o una nave utilizzati per l'esplorazione e lo sviluppo delle risorse naturali all'interno di uno Stato contraente”, inserimento dal quale è riscontrabile l'influsso del Modello statunitense che si connota, proprio, in rapporto ai Mod. OCSE e a quello delle Nazioni Unite, per l'aggiunta di strutture tramite cui si svolgono attività esplorative di risorse naturali. Solo in relazione alla durata minima la convenzione Italia-Giamaica si distacca dal Modello statunitense, dimezzandola da 12 a 6 mesi.

Soprattutto nel campo delle attività di esplorazione e di sfruttamento della piattaforma continentale la durata minima del cantiere o del progetto, stabilita dal singolo accordo, si presta a strategie elusive strategie attuate frazionando i contratti in più parti, ciascuna attribuita ad una differente società del gruppo ed inferiore ai dodici mesi²⁵.

Un genere di clausola antiabuso in parte simile, cosiddetta “*splitting-up of contracts rule*”, è stato recepito dalla Convenzione multilaterale anti BEPS

24. Mentre la convenzione Italia-Uruguay presenta la formula testuale seguente (art. 5, par. 3, lett. a): “un cantiere, un progetto di costruzione, di assemblaggio o installazione o le attività di supervisione ad essi collegate, ma solo se la durata di tale cantiere, progetto o attività oltrepassa sei mesi”, identica nella clausola della convenzione Italia-Colombia, salva la durata stabilita in 183 giorni, diversamente, nella convenzione Italia-Giamaica, più attenta in tale ambito al contrasto delle condotte abusive, il limite temporale è precisato nei diversi termini (art. 5, 3° par.): “... ma solo se tale sito, progetto o attività continua all'interno di detto Stato per un periodo o periodi cumulativi di più di sei (6) mesi, in un periodo di dodici (12) mesi”, ciò al fine di contrastare comportamenti elusivi, di aggiramento della norma, ad esempio, limitando la durata agli ultimi 3 mesi e mezzo di un anno e ai primi 3 mesi e mezzo di quello successivo

25. La clausola antiabuso del nuovo trattato italiano con Giamaica così stabilisce (art. 5, par. 3, 2° per.): “Al solo fine di determinare se il periodo di sei (6) mesi di cui al paragrafo 3 è stato superato,
a) se un'impresa di uno Stato contraente svolge attività nell'altro Stato contraente in un luogo che costituisce un cantiere o un progetto di costruzione, di assemblaggio, di installazione o di dragaggio, o un impianto di perforazione o una nave utilizzati per l'esplorazione o lo sviluppo delle risorse naturali, e dette attività sono svolte durante uno o più periodi di tempo che, nel complesso, eccedono 30 giorni senza superare sei mesi, e
b) le attività connesse sono svolte presso lo stesso cantiere o progetto di costruzione, di assemblaggio, di installazione o di dragaggio, o impianto di perforazione o nave utilizzati per l'esplorazione o lo sviluppo

(art. 14) e lo si ritrova in due soli accordi italiani (convenzione Italia-Cile, Prot. art. 4 e convenzione Italia-Panama, Prot. art. 2), lasciando il sistema di *tax treaty law* italiano, a tutt'oggi, sprovvisto, salvo tali eccezioni, di specifiche previsioni di contrasto al frazionamento dei contratti, classica forma di elusione dello status di stabile organizzazione riguardante i cantieri ²⁶.

In ogni caso è da rilevare come, sulla base dell'elenco provvisorio delle riserve e notifiche italiane, risulta che l'Italia si è avvalsa della possibilità, espressamente consentita dalla Convenzione multilaterale *anti* BEPS (art. 14, par. 3, e art. 28, par. 1, lett. l), di formulare una riserva a riguardo dell'intera applicazione dell'art. 14, trattandosi di disciplina ritenuta non obbligatoria dalla convenzione multilaterale, non contemplata, infatti, dal *minimum standard* delineato dal *Report* finale del progetto BEPS.

6. Maggiore rispondenza alla disciplina anti BEPS dei trattati con Colombia ed Uruguay rispetto a Giamaica con riguardo alla: a) clausola sulle attività preparatorie ed ausiliarie - Quanto alla clausola con le eccezioni-tipo alla stabile organizzazione per attività preparatorie ed ausiliarie si registra una diversità fra la convenzione Italia-Giamaica, da un lato, e le più evolute convenzioni dell'Italia con Colombia ed Uruguay, dall'altro.

Infatti, il trattato con la Giamaica è riconducibile a quel gruppo di accordi italiani pienamente allineati agli elementi innovativi che il Mod. OCSE 1977 presentava in rapporto alla precedente versione 1963, gruppo che, nonostante l'anzianità di tale Modello 1977, si rivela molto esiguo e formato solo da recentissime convenzioni ²⁷.

La clausola nella convenzione Italia-Giamaica si caratterizza (art. 5, par. 4), dunque, innanzi tutto, per il seguente esordio "Nonostante le precedenti disposizioni del presente Articolo, non si considera che vi sia una «stabile organizzazione» se: ...". In secondo luogo, per la descrizione della lett. e) nei termini seguenti: "una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di effettuare, per l'impresa, qualsiasi altra attività di carattere preparatorio o ausiliario". In terzo luogo, per la presenza della lett. f), presenza contraddistinta

delle naturali in diversi periodi di tempo, ciascuno superiore a 30 giorni, da uno o più imprese strettamente correlate alla prima impresa menzionata, detti diversi periodi di tempo sono aggiunti al periodo di tempo durante il quale la prima impresa menzionata ha effettuato attività presso quel cantiere o progetto di costruzione, di assemblaggio, di installazione o di dragaggio, o impianto di perforazione o nave utilizzati per l'esplorazione o lo sviluppo di risorse naturali".

26. Sulla clausola di contrasto al frazionamento dei cantieri presente nel Modello di Convenzione statunitense e su quella inserita nella Convenzione multilaterale anti BEPS, cfr.: P. Tarigo, *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 88-89

27. Rientrano in questo gruppo la Conv. Italia-Barbados (che, tuttavia, mantiene l'esordio della versione OCSE 1963), la Conv. Italia-Hong Kong, la Conv. Italia-Panama e la Conv. Italia-Romania. Per il raggruppamento e le diverse clausole presenti nel sistema di *tax treaty law* italiano, incluse quelle ispirate al Modello delle Nazioni Unite connotato da una maggior estensione del prelievo fiscale nello Stato contraente di non residenza e, dunque, da un lato, per una nozione più estesa di stabile organizzazione e, dall'altro, per un più ristretto numero di eccezioni che non la configurano, cfr.: P. Tarigo, *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 96-105

dal testo “una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini dell’esercizio combinato di indicate alle lettere da (a) a (e), a condizione che l’attività complessiva della sede fissa di affari risultante da tale combinazione sia di carattere preparatorio o ausiliario”. Infine, per la collocazione della clausola all’interno dell’art. 5, par. 4.

Diverse le convenzione Italia-Colombia e convenzione Italia-Uruguay: queste recepiscono, uniche nel sistema di *tax treaty law* italiano, le novità del Mod. OCSE 2017, ossia, oltre alla cosiddetta “*anti-fragmentation rule*” (art. 5, par. 4.1), anche la modifica relativa all’inciso finale (art. 5, par. 4), riguardante il carattere preparatorio o ausiliario comune a tutte le lettere elencate, espungendolo dalla lett. e)²⁸.

In particolare, a fronte dell’uso improprio, riscontrato nelle relazioni internazionali, delle norme dei trattati che, come le clausole dell’art. 5, 4° par., del superato Mod. OCSE 2014, delineano eccezioni allo *status* di stabile organizzazione nelle ipotesi di sede di attività utilizzata soltanto per le specifiche attività che vi sono elencate, la convenzione mult. *anti* BEPS recepisce (art. 13) i lavori dell’*Action 7* del Progetto BEPS di ridefinizione di tali attività, analogamente al Mod. OCSE 2017, lasciando liberi gli Stati contraenti di scegliere fra ipotesi alternative, senza peraltro obbligarli a recepire la modifica, essendo ammessa la riserva anche a riguardo dell’intera disciplina dell’art. 13 (art. 13, par. 6, lett. a).

Sulla base dell’elenco provvisorio delle riserve e notifiche dell’Italia risulta da essa prescelta l’opzione A (art. 13, par. 1), consistente nel recepire il modello di testo delle eccezioni proposto dall’*Action 7* e coincidente con quello accolto dal Mod. OCSE 2017 (art. 5, par. 4)²⁹.

7. (Segue) *b) Cosiddetta, anti-fragmentation rule* - La convenzione Italia-Colombia e la convenzione Italia-Uruguay contengono la cosiddetta “*anti-fragmentation rule*”, clausola fino ad ora recepita dalla sola convenzione Italia-Cile che ha anticipato in ciò sia i Modelli di trattato 2017 dell’OCSE e delle Nazioni Unite (art. 5, par. 4.1), sia la Convenzione multilaterale *anti* BEPS (art. 13, par. 4) con un’identica formulazione recepita anche dai due nuovi trattati³⁰.

Funzione della norma è quella di impedire condotte consistenti nella segmentazione delle attività d’impresa compiuta a fini di ricondurre ciascuna parte del tutto ad attività meramente ausiliarie e preparatorie.

La clausola, avente identica collocazione nei due nuovi accordi (art. 5,

28. Sulle eccezioni previste dalla definizione interna di stabile organizzazione dell’art. 162, Tuir (commi 4 e 4-bis, come modificati con l. 205/2017), cfr.: A.M. Gaffuri, “Le ipotesi negative di stabile organizzazione. Spunti problematici e sviluppi interpretativi”, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 205

29. Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article 13 - *Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions*

30. Cfr.: P. Tarigo, *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 106-107. Per alcuni esempi che illustrano l’operatività della nuova regola antielusiva, cfr. Com. OCSE 2017 art. 5, punto 81.

par. 4.1.), stabilisce l'inapplicabilità delle eccezioni relative alle attività preparatorie ed ausiliarie (par. 4) ad una sede fissa di affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa, se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge attività d'impresa nella stessa sede o in un'altra sede nello stesso Stato contraente. Ciò, al verificarsi, di due presupposti alternativi, ossia che: a) detta sede o altra sede costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o l'impresa strettamente correlata ai sensi delle disposizioni dell'articolo in esame, oppure b) l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nella stessa sede, o dalla stessa impresa o imprese strettamente correlate nelle due sedi, non è di carattere preparatorio o ausiliario.

L'inapplicabilità consegua, tuttavia, a condizione che le attività d'impresa svolte dalle due imprese nella stessa sede, o dalla stessa impresa o imprese strettamente correlate nelle due sedi, costituiscano funzioni complementari che fanno parte di un'operazione industriale o commerciale coerente³¹.

8. Presenza della nuova figura di agente a contrasto delle pratiche elusive dello status di stabile organizzazione - I tre nuovi Accordi italiani con Colombia, Giamaica ed Uruguay recepiscono la previsione contenuta sia nella convenzione mult. anti BEPS (art. 12, par. 1), sia nei Modelli di trattato 2017 dell'OCSE (art. 5, par. 5) e delle Nazioni Unite (art. 5, par. 5, lett. a) che meglio delinea la figura d'intermediario ed il relativo agire per un'impresa straniera in funzione di contrastare quelle pratiche elusive dello status di stabile organizzazione, attuate tramite l'impiego di contratti di commissione od altre strategie similari, individuate nel Report finale 2015 dell'Action n. 7 (parr. 5-9) del Progetto BEPS.

Oltre ai tre nuovi accordi, fra i vigenti trattati italiani solo la convenzione Italia-Cile prevede già questa clausola ed il testo è simile³².

Nelle tre nuove convenzioni è, dunque, stabilito che (nonostante le disposizioni dei paragrafi 1 e 2, ma fatte salve le disposizioni del paragrafo 6³³), se una persona agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa³⁴ e, in tal modo, conclude abitualmente contratti, o svolge abitualmente il ruolo principale che porta alla conclusione di contratti, che sono regolar-

31. La previsione non rientra nel *minimum standard* del Progetto BEPS e pertanto la sua introduzione non è obbligatoria ed infatti la Convenzione multilaterale autorizza espressamente (art. 28, par. 1, lett. k) la riserva (art. 13, par. 6, lett. c) per la non applicazione (art. 13, par. 4). Sulla base dell'elenco provvisorio delle riserve e delle notifiche dell'Italia, da confermare al momento del deposito degli strumenti di ratifica, l'Italia non ha formulato questa riserva e, dunque, intende integrare i propri trattati con questa norma, cfr.: Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article 13 - *Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions* [status as of 30 September 2021]

32. Cfr.: P. Tarigo, Vol. 1, *Principi ed istituti*, 112 ss; Id., *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 126-127

33. Par. 7 nella convenzione Italia-Giamaica

34. La sola convenzione Italia-Giamaica, discostandosi dallo stesso Mod. OCSE 2017, precisa "per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente"

mente conclusi senza modifiche sostanziali ³⁵ da parte dell'impresa, e detti contratti sono *a)* in nome dell'impresa, o *b)* per il trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto d'uso, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, o *c)* per la prestazione di servizi da parte di tale impresa, allora, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione in detto Stato in relazione ad ogni attività effettuata dalla suddetta persona per l'impresa, salvo il caso in cui le attività di detta persona siano limitate a quelle preparatorie ed ausiliarie (di cui al par. 4) le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari ³⁶, non permetterebbero di considerare tale sede fissa di affari una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni di detto paragrafo.

Specularmente i tre nuovi accordi italiani recepiscono la nuova eccezione dell'agente indipendente introdotta sia nei Modelli di trattato 2017 dell'OCSE (art. 5, par. 6) e delle Nazioni Unite (art. 5, par. 7), sia nella convenzione mult. *anti* BEPS (art. 12, par. 2), allineandosi all'unico trattato italiano (Cile) che fino ad ora l'anticipava ³⁷.

Essi prevedono (art. 5, par. 6), in particolare, l'inapplicabilità della norma sopra riportata quando la persona che agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente svolge la propria attività nel primo Stato in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito di tale ordinaria attività. Tuttavia, quando una persona agisce esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlata, tale persona non è considerata un agente indipendente ai sensi del presente paragrafo in relazione ad alcuna di tali imprese.

9. Accoglimento della nuova definizione di “persona strettamente correlata ad un'impresa” - Entro il sistema di tax treaty law italiano i tre nuovi accordi con Colombia, Giamaica ed Uruguay si aggiungono a quello con il Cile anche nel recepire la definizione di “persona strettamente correlata ad un'impresa”, cui la Convenzione multilaterale anti BEPS ricorre (art. 15, 1° par.) per le tre diverse forme esaminate di elusione dello status di stabile organizzazione, ossia mediante accordi di commissione e strategie similari, mediante l'eccezione di specifiche attività, nonché mediante frazionamento dei

35. “Essenziali” nella convenzione Italia-Giamaica

36. La sola convenzione Italia-Giamaica, discostandosi dallo stesso Mod. OCSE 2017, precisa entro parentesi “diversa da una sede fissa di affari alla quale si applicherebbero le disposizioni di cui al paragrafo 5”

37. La clausola in esame, come quella sulla nuova figura di agente, non rientra nel *minimum standard* delineato dal Report finale del progetto BEPS e non è parimenti ritenuta ad inserimento obbligatorio nei trattati dalla Convenzione multilaterale, autorizzandosi perciò espressamente (art. 12, par. 4, e art. 28, par. 1, lett. j) gli Stati ad avanzare la riserva per la non applicazione dell'intero art. 12. Sulla base dell'elenco provvisorio delle riserve e notifiche previste dai vari Stati l'Italia ha formulato tale riserva, cfr.: Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature, Article 12 - Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies*[status as of 30 September 2021]

contratti per cantieri e attività similari ³⁸.

Similmente al trattato con il Cile, i nuovi accordi prevedono che ai fini dell'art. 5, una persona (o un'impresa ³⁹) è strettamente correlata ad una impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze pertinenti, una ha il controllo dell'altra o entrambe sono sotto il controllo delle stesse persone o imprese. In ogni caso, una persona (o un'impresa) è considerata strettamente correlata ad una impresa se una possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento delle partecipazioni nell'altra (o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del valore delle azioni della società o della partecipazione nella società), o se un'altra persona possiede, direttamente o indirettamente, più del 50 per cento della partecipazione (o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del valore delle azioni della società o della partecipazione nella società) nella persona e nell'impresa (o nelle due imprese).

10. Assenza della clausola in materia di dividendi sul periodo di possesso minimo della partecipazione - In tema di dividendi non è dato registrare particolari elementi di modernità nei nuovi trattati. Anzi, si può constatare come sia in tutti assente la clausola, introdotta tanto entro la convenzione mult. *anti* BEPS (art. 8, par. 1), quanto entro i Modelli 2017 di trattato dell'OCSE e delle Nazioni Unite (art. 10, par. 2, lett. a), che impone un periodo minimo di possesso della partecipazione pari a 365 giorni, incluso quello di pagamento dei dividendi, in funzione di contrastare le condotte abusive del regime convenzionale dei dividendi consistenti, in caso di società avente una partecipazione inferiore alla soglia limite del 25 per cento, nel porre in essere accordi di trasferimento degli stessi in prossimità della relativa distribuzione per innalzare la soglia e poter così fruire della riduzione al 5% dell'imposta alla fonte ⁴⁰.

Se pur lo *standard* minimo del Progetto BEPS non contempla questa clausola antiabuso e la Convenzione multilaterale autorizza espressamente (art. 8, par. 3, art. 28, par. 1, lett. f) gli Stati a formulare determinate riserve,

38. Circa l'integrazione dei trattati italiani con la definizione di persona strettamente correlata della Convenzione multilaterale, nell'elenco provvisorio delle riserve e notifiche previste dai vari Stati l'Italia assume che questa norma sia, per essa, suscettibile di applicazione solo in relazione alla clausola di contrasto alla segmentazione in attività preparatorie o ausiliarie ("anti *fragmentation rule*," art. 13, par. 4), stante la riserva espressa dall'Italia nei riguardi delle norme di contrasto all'elusione dello *status* di stabile organizzazione sia tramite contratti di commissione (art. 12), sia tramite frazionamento dei contratti ("*splitting-up*", art. 14), cfr.: Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article 15 - *Definition of a Person Closely Related to an Enterprise*[*status as of 30 September 2021*]

39. A differenza della Conv. Italia-Uruguay, nelle convenzioni italiane con Cile, Colombia e Giamaica il riferimento è limitato alla persona senza includere l'impresa (perciò inserita fra parentesi) e così anche nel secondo periodo; parallelamente, in chiusura di disposizione, risulta in questi trattati mancante l'espressione "o nelle due imprese"

40. Nel solo trattato italiano con Giamaica la percentuale di partecipazione richiesta nella società che paga i dividendi è del 25 per cento, come nei Modelli 2017 di trattato dell'OCSE e delle NU: infatti, è ridotta al 20 nell'accordo con Colombia ed al 10 in quello con Uruguay, percentuale, quest'ultima, propria del Mod. delle Nazioni Unite che, solo a partire dalla versione 2017, si è allineato al Mod. OCSE innalzandola al 25.

fra le quali quella di non applicare del tutto l'articolo 8 (riserva per la quale ultima ha optato l'Italia, al momento della firma, salvo conferma al momento del deposito degli strumenti di ratifica)⁴¹, è curioso, insomma, che i due nuovi ed evoluti trattati con Colombia ed Uruguay non abbiano recepito questa condizione temporale di possesso della partecipazione, prevista, di contro, in alcuni trattati italiani, anche se con varianti.

Il Progetto BEPS (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 *Final Report*) sollecita gli Stati ad introdurre nei propri accordi specifiche clausole antiabuso per dividendi, interessi e canoni, nonostante la presenza di una norma generale del tipo “*principal purpose test*” (Ppt) nel trattato, per contrastare specifiche condotte elusive. Circa il riscontro nei tre nuovi trattati italiani di norme specifiche suddette, inclusa la norma di limitazione dei benefici convenzionali (cosiddetta, LOB) di contrasto alla stabile organizzazione localizzata in uno Stato terzo cui è ricollegato il diritto generatore del reddito, si rinvia al paragrafo ad hoc.

11. Adozione comune della norma antiabuso sugli scopi principali. Ricorso nel solo trattato con l'Uruguay della clausola l.o.b. per la stabile organizzazione in uno Stato terzo - La raccomandazione del Progetto OECD-G20 *Base Erosion and Profits Shifting* (BEPS) - ed in specie, dell'Action 6, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* - di prevedere una clausola generale sugli scopi principali (“*principal purposes test*” o “Ppt rule”), pienamente accolta tanto dai Modelli OCSE e delle Nazioni Unite 2017 (art. 29, par. 9), quanto dalla Convenzione multilaterale (art. 7, par. 1), ha avuto seguito anche nei tre nuovi accordi, che l'hanno recepita inserendola entro un articolo rubricato “Diritto ai benefici”⁴². Le tre nuove convenzioni si aggiungono, dunque, a quello che fino a poco tempo addietro era l'unico trattato italiano (Cile, 2015) contenente una tale previsione sugli scopi principali.

Inoltre, la convenzione Italia-Uruguay assume la medesima impostazione della convenzione Italia-Cile nel recepire una clausola di limitazione dei benefici convenzionali, in particolare quella per la stabile organizzazione localizzata in uno Stato terzo (art. 28, par. 2)⁴³.

Come in qualche raro trattato italiano le limitazioni alla fonte subiscono deroghe e si può riespandere il relativo prelievo, se gli utili societari hanno fruito di regimi fiscali agevolativi (es. esenzione), così, nella convenzione Italia-Colombia (art. 10, par. 3), dette limitazioni non si applicano in determinate ipotesi. Infine, nella sola convenzione Italia-Giamaica è presente (art. 10, par. 6) una norma sulla, cosiddetta, “*branch profits tax*”, ricorrente saltuariamente nel sistema di *tax treaty law* italiano, cfr.: P. Tarigo, *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 237-238.

41. Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article 8 – *Dividend Transfer Transactions*[status as of 30 September 2021]

42. Art. 29, convenzione Italia-Colombia, art. 30, con Giamaica e art. 28, par. 1, con Uruguay

43. I tre nuovi accordi si muovono, perciò, in questo ambito di materia di contrasto all'abuso, in armonia con la Convenzione multilaterale ed il Mod. OCSE che lasciano agli Stati libertà nei propri trattati di limitare

La previsione sugli scopi principali recepita dai tre nuovi accordi, come quella della convenzione Italia-Cile, ripete identica la Convenzione multilaterale, salva l'omissione del riferimento agli elementi di patrimonio, e sancisce che "nonostante le altre disposizioni della presente Convenzione, un beneficio ai sensi della presente Convenzione non può essere concesso in relazione ad un elemento di reddito se è ragionevole concludere, tenuti presenti tutti i fatti e tutte le circostanze pertinenti, che l'ottenimento di tale beneficio era uno degli scopi principali di qualsiasi intesa o transazione che ha portato direttamente o indirettamente a tale beneficio, a meno che non sia stabilito che la concessione di tale beneficio in queste circostanze sarebbe conforme con l'oggetto e lo scopo delle pertinenti disposizioni della presente Convenzione"⁴⁴.

Se si eccettuano i tre nuovi accordi, oltre alla convenzione Italia-Cile, che anticipano il Progetto BEPS, i primi accordi bilaterali italiani aventi una clausola generale antiabuso sul tipo di quelle che guardano allo scopo abusivo, benché a condizioni in parte differenti da quelle dell'art. 7, par. 1, convenzione mult. *anti* BEPS (e dell'art. 29, par. 9, Mod. OCSE e NU 2017)⁴⁵, sono le convenzioni stipulate a partire dalla metà degli anni novanta con Lituania (1996), Lettonia (1997), Kuwait (Prot. agg. 1998), Estonia (1999), Libano (2001), Azerbaijan (2001), Qatar (2002), San Marino (2002), Mongolia (2003) e Panama (2010) che la inseriscono entro il par. 1 di un articolo rubricato "Limitazione dei benefici"⁴⁶.

l'intervento, consentendo, la prima, di avanzare le pertinenti riserve con riguardo alle proprie norme i cui effetti non siano voluti dagli Stati e contemplando, il secondo, un contenuto dell'art. 29 fisso, entro il par. 9, per ciò che concerne la clausola sugli scopi principali, ed "elastico", all'interno dei paragrafi da 1 a 7, in ordine alla clausola di limitazione dei benefici convenzionali (LOB), da riempirsi a seconda della versione semplificata o dettagliata prescelta dagli Stati e comunque proposta solo dal Commentario, senza alcun rigido inserimento nel Mod. OCSE. Diversamente dal Mod. OCSE, il Mod. di trattato delle Nazioni Unite 2017 ha optato, fermo restando l'adozione della clausola sugli scopi principale, per l'inserimento diretto delle regole di limitazione dei benefici entro l'art. 29 (non lasciandole, dunque, al relativo Commentario), recependo, inoltre la sola versione dettagliata, in modo da dotare questo tipo di accordo bilaterale con i Paesi emergenti di una tale protezione più robusta contro il rischio di abuso, cfr.: Com. Mod. Nazioni Unite 2017 art. 29, punto 4. Infine, una clausola LOB per la stabile organizzazione in casi triangolari accomuna sia i Modelli di trattato 2017 dell'OCSE e delle Nazioni Unite (art. 29, par. 8), sia la Convenzione multilaterale

44. Sulla clausola antiabuso in oggetto, cfr.: A.B. Moreno, "GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6", in *Intertax*, 2017, 6/7, 436; V. Chand, "The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An In-Depth Analysis", in *Intertax*, 2018, 1, 21; D.G. Duff, "Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test: Part II", in *Can. tax journ.*, 2018, 4, 976; M.L. Gomes, "The DNA of the Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument", in *Intertax*, 2019, 1, 79; S. van Weeghel, "A Deconstruction of the Principal Purposes Test", in *World Tax Journ.*, 2019, 11; R.J. Danon, "The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!", in *Bul. int. tax*, 2020, 4/5; M. Lang, "The Signalling Function of Article 29(9) of the OECD Model - The 'Principal Purpose Test'", in *Bul. int. tax.*, 2020, 4/5, 264. Sulle clausole antiabuso, cfr. anche: S. Cipollina, "Le 'General Anti Avoidance (Abuse) Rules' in Italia e nel Regno Unito: un'analisi comparatistica", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, 1, 6

45. Tuttavia, questi trattati italiani sono stati considerati dall'Italia come aventi una clausola del tipo di quella *principal purposes test* della Convenzione multilaterale, insieme ad altri che si limitano a stabilire l'applicazione delle norme interne antielusive

46. Con l'eccezione della Conv. Italia-Kuwait che prevede questa disciplina all'interno del Protocollo di

Per quanto concerne la clausola di limitazione dei benefici convenzionali, quella presente nella convenzione Italia-Uruguay (art. 28, par. 2, lett. *a*) ricalca, molto più fedelmente della corrispondente previsione del trattato con il Cile, sia la convenzione mult. (art. 10, par. 1), sia il Mod. OCSE 2017 (art. 29, par. 8, lett. *a*), dando rilievo ad una situazione connotata da due presupposti: il primo *i*), che un'impresa di uno Stato contraente derivi redditi dall'altro Stato contraente e il primo Stato contraente consideri tali redditi attribuibili ad una stabile organizzazione dell'impresa situata in uno Stato terzo; il secondo *ii*), che gli utili attribuibili a detta stabile organizzazione siano esenti da imposizione nel primo Stato contraente. In tale situazione i benefici previsti dalla Convenzione non si applicano, bensì restano ferme le norme del diritto interno.

Due le eccezioni a questa regola: la prima, allorché sia riscontrato un livello di imposizione nello Stato terzo, in cui è localizzata la stabile organizzazione, ritenuto sufficiente e perciò tale da giustificare il riconoscimento dei benefici. Tale livello è stabilito in funzione di una comparazione con l'imposta che sarebbe applicata nello Stato di residenza dell'impresa su tale elemento di reddito se detta stabile organizzazione fosse situata in questo Stato contraente. Previsione, questa, fedele al testo della convenzione mult. (art. 10, par. 1) che, con l'intento di evitare negoziati bilaterali, si basa solo sul riscontro del 60%, mentre il Mod. OCSE 2017 non individua l'aliquota da utilizzare per determinare l'imposta da comparare con il 60% dell'imposta dello Stato contraente di residenza, lasciandone l'individuazione agli Stati contraenti in sede di negoziati.

La seconda eccezione, basata sulla gestione effettiva dell'attività, che il trattato con l'Uruguay prevede (art. 28, par. 2, lett. *b*), sempre in linea con la convenzione mult. (art. 10, par. 2) e il Mod. OCSE 2017 (art. 29, par. 8, lett. *b*), ricorre quando i redditi, derivati dall'altro Stato contraente, siano correlati o accessori rispetto all'esercizio attivo di un'attività economica svolta mediante la stabile organizzazione (diversa dall'attività di effettuazione, gestione o possesso di investimenti per conto dell'impresa stessa, salvo che tali attività siano quelle bancarie, assicurative o di gestione di valori mobiliari svolte, rispettivamente, da una banca, un'impresa di assicurazione o un intermediario in valori mobiliari).

Infine, con una previsione nuovamente del tutto analoga a quella della

modifica firmato nel 1998 e reso esec. con l. 41/1999 (art. 6), prevedendo l'inserimento di un nuovo paragrafo (*m*) al Prot. agg. esistente. Sulla clausola antiabuso Ppt in generale ed entro la convenzione Italia-Cile, nonché su queste preesistenti clausole generali, cfr.: P. Tarigo, *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 439-449

47. Trattandosi di norma antiabuso facoltativa (non rientrante nello *standard* minimo del Progetto BEPS), la Conv. mult. autorizza espressamente (art. 28, par. 1, lett. *h*) gli Stati a formulare determinate riserve, fra le quali quella di non applicare del tutto l'art. 10, riserva, quest'ultima (art. 10, par. 5, lett. *a*), per la quale ha optato l'Italia al momento della firma e che sarà soggetta a conferma al momento del deposito degli strumenti di ratifica, cfr.: Italy, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article

convenzione mult. (art. 10, par. 3) ⁴⁷ e del Mod. OCSE 2017 (art. 29, par. 8, lett. c), il trattato con Uruguay prevede l'accordo fra le autorità competenti qualora i benefici previsti dalla Convenzione siano negati, ai sensi della lettera a), in relazione ad un elemento di reddito derivato da un residente di uno Stato contraente: l'autorità competente dell'altro Stato contraente può ciò nonostante accordare tali benefici, in relazione a detto elemento di reddito, previa richiesta di tale residente, se determina che la concessione di tali benefici sia giustificata in considerazione delle motivazioni in base alle quali tale residente non rientrava nelle condizioni di cui alle lettere a) e b). L'autorità competente dello Stato contraente a cui è stata presentata una richiesta ai sensi del periodo precedente da parte di un residente dell'altro Stato contraente, si consulta con l'autorità competente dell'altro Stato contraente prima di accogliere o rigettare la richiesta.

12. Conclusioni in merito all'evolversi dei trattati italiani nella direzione del contrasto alla doppia non imposizione ed in merito alla coerenza sistematica fra i vari accordi in essere - Il quadro che si è delineato delle recentissime convenzioni stipulate dall'Italia consente di formulare alcune conclusioni in merito all'evoluzione dei trattati italiani nella direzione del contrasto alla doppia non imposizione.

Anche limitandosi a questi tre nuovi accordi, è immediato riconoscere che un grande balzo in avanti è stato compiuto rispetto alla fine degli anni novanta ed agli inizi degli anni duemila, allorché si delineò quell'orientamento, del tutto minoritario, secondo cui i trattati avrebbero perseguito anche una funzione di prevenire la doppia non imposizione giuridica internazionale ⁴⁸.

Èra al Comitato degli Affari Fiscali dell'OCSE, nell'ambito del *Report* sull'applicazione alla *partnership* del proprio Modello di trattato, che si doveva l'enunciazione di questa seconda funzione, da esso ritenuta fondamentale in aggiunta a quella principale di eliminare il doppio d'imposta e, pur tuttavia, non argomentata, come qualsiasi questione interpretativa richiede e come, a maggior ragione, esigeva di esserlo, in modo valido, questa, data la sua importanza ed il suo discostarsi da tesi consolidate ⁴⁹. Il riconoscimento di una tale funzione, da parte dei sostenitori della tesi, dava modo ad essi di interpretare, con questa chiave di lettura, la disciplina pattizia.

Tuttavia, solo in qualche accordo italiano una funzione di prevenire la doppia non imposizione poteva essere, in allora, individuata nel titolo o nel

10 - *Anti-abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third Jurisdictions*, at <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-italy-pdf> [status as of 30 September 2021]

48. Su tale orientamento ed in senso critico: P. Tarigo, "Doppia non imposizione e trattati italiani", in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 1127

49. Comitato Degli Affari Fiscali Ocse, *L'application du modèle de convention fiscale de l'Ocde aux sociétés de personnes*, 20 gennaio 1999, soprattutto par. 52: "Le Comité estime que le résultat observé dans les exemples ci-dessus résulte d'une application de la Convention qui tient compte des objectifs fondamentaux de la Convention: éliminer la double imposition et éviter l'absence d'imposition"

preambolo, ma, comunque, soltanto in quanto riconducibile ad una specifica finalità antielusiva o di contrasto all'uso, senza causa legittima, del trattato e non in quanto funzione atta a contrastare qualsivoglia situazione di assenza di prelievo nei due Stati contraenti.

Ciò, del resto, era in linea con le conclusioni raggiunte dalla dottrina con riguardo al sistema di accordi di altri Stati ed era significativo come tali conclusioni fossero, in particolare, affermate rispetto a Stati obbligati ad esentare per eliminare la doppia imposizione, obbligo, questo, cui, infatti, dovrebbe più facilmente associarsi una tale, ulteriore, funzione⁵⁰.

Quanto emergeva all'epoca dal titolo e dal preambolo dei trattati italiani era, d'altronde, in linea con l'oggetto principale della loro disciplina: considerato che alla funzione di prevenire l'evasione fiscale si rivolgeva, essenzialmente, la normativa dell'art. 26 sullo scambio di informazioni⁵¹, non vi era dubbio che oggetto principale, sostanziale, cui era dedicata larga parte del contenuto normativo dei trattati, fosse (solo) quello di evitare ed eliminare il doppio d'imposta.

Una conclusione diametralmente opposta vale per i nuovi tre accordi: già solo i relativi titoli e preamboli riconoscono espressamente che gli scopi dello specifico accordo non si risolvono nell'eliminare la doppia imposizione, bensì intendono evitare l'utilizzo delle relative norme per creare opportunità di non tassazione o di riduzione del prelievo fiscale attraverso l'evasione e l'elusione fiscale. Come già rilevato, l'espresso riferimento agli accordi di *treaty shopping* vale come esempio di elusione fiscale che non deve derivare dai trattati fiscali e che gli Stati contraenti intendono prevenire.

L'aver incluso questo titolo e preambolo nelle tre nuove convenzioni determina, dunque, una novità significativa del relativo oggetto e scopo da cui l'interprete non può prescindere.

Se pur, allo stato attuale, gli altri trattati italiani sono di contro privi di tali elementi di novità nel titolo e nel preambolo, la prospettiva futura, a breve-medio termine, è quella di una coerenza sistematica in tale ambito dell'intero *network* di trattati dell'Italia, posto che la relativa integrazione con la pertinente norma della Convenzione multilaterale di contrasto alle condotte BEPS è, come detto, da ritenere scontata⁵².

Ciò con la precisazione, se si vuole parlare di coerenza sistematica all'interno di tale *network*, che - sul piano dell'interpretazione giuridica - ogni trattato sta a sé, l'uno è autonomo dall'altro⁵³.

50. Si veda, ad esempio: J. Āado, "Avoidance of double non-taxation in the Czech Republic", in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 54; A. Rust, "Avoidance of double non-taxation in Germany", in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, cit., 111; A. Steichen - L. Noguera, "Avoidance of double non-taxation in Luxembourg", in M. Lang, cit., 220

51. Per tutti, cfr.: V. Uckmar, "I trattati internazionali in materia tributaria", in *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, 1999, Padova, 83

52. *Supra*, nota conclusiva del par. 2

53. Ciascun accordo bilaterale disciplina solo il singolo rapporto tra i due Stati contraenti, reggendosi su un principio consensualistico e così, di riflesso, nel diritto interno, nei riguardi delle fattispecie d'imposta

Diversa la conclusione circa la prevedibile coerenza sistematica futura in ordine a quella clausola innovativa dei tre recenti accordi rappresentata dalla *tie breaker rule* in casi di *dual resident company*. Nonostante le strutture societarie con doppia residenza tipicamente celino condotte abusive mirate a doppie non imposizioni⁵⁴, è da ritenere, infatti, che l'Italia confermi la riserva, già formulata nell'elenco provvisorio, di non applicare questa nuova clausola di contrasto.

Altrettanto è a dirsi in merito alla clausola di limitazione dei benefici convenzionali riguardante la stabile organizzazione localizzata in uno Stato terzo (art. 28, par. 2), norma della quale, ad oggi, nel sistema di *tax treaty law* italiano, si hanno solo i limitati esemplari di cui si è detto, che tali rimmarranno, molto probabilmente, in futuro in esito al deposito degli strumenti di ratifica, da parte dell'Italia, della Convenzione multilaterale anti BEPS. L'integrazione dei trattati italiani con la pertinente norma è, infatti, improbabile, nonostante che la condotta abusiva che con essa si intende contrastare possa essere fonte non solo di doppie, bensì anche di triple non imposizioni. Come detto, infatti, l'Italia ha optato per la riserva all'applicazione di tale norma.

Previsioni più ottimistiche, circa l'evoluzione dei trattati italiani nel senso di contrastare condotte di *double non taxation*, nonché nel senso di un loro ravvicinamento in termini di coerenza sistematica, sono invece formulabili in merito alla clausola generale antiabuso sugli scopi principali, che dovrà esservi inserita, infatti, laddove totalmente mancante.

Un limite in tale direzione sarà, piuttosto, costituito dal fatto che, come sopra precisato, determinati trattati italiani già contengono una clausola generale antiabuso, ma non del tutto allineata a quella della Convenzione multilaterale, mentre altri prevedono clausole che si limitano a stabilire l'applicazione delle norme interne antielusive: agli effetti dell'integrazione, gli uni e gli altri parrebbero essere stati considerati dall'Italia come aventi già una clausola del tipo di quella *principal purposes test* della Convenzione multilaterale.

internazionali riferibili al contribuente

54. Cfr.: G. Marino, in "Usi e abusi delle convenzioni internazionali in materia fiscale nel prisma dell'ordinamento italiano", in E. della Valle- V. Ficari-G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 307 ss