

Paola Tarigo

Diritto internazionale tributario d'impresa



Giappichelli



Diritto internazionale tributario d'impresa



Paola Tarigo

Diritto internazionale tributario d'impresa



Giappichelli

© Copyright 2023 – G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-4356-2

ISBN/EAN 978-88-921-7298-2 (ebook - pdf)



G. Giappichelli Editore



Questo libro è stato stampato su
carta certificata, riciclabile al 100%



Stampa: LegoDigit s.r.l. - Lavis (TN)

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

INDICE SOMMARIO

	<i>pag.</i>
<i>Premessa</i>	XIX

CAPITOLO PRIMO

L'IMPRESA E I TRATTATI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI INTERNAZIONALI

1. Attività internazionale dell'impresa e doppia imposizione	1
2. La bilateralità dei trattati contro le doppie imposizioni	3
3. La Convenz. multilaterale 2017 di modifica dei trattati bilaterali	4
4. I Modelli di trattato bilaterale e i relativi Commentari	6
5. Il <i>network</i> dei trattati italiani	7
6. <i>Background</i> dei Modelli OCSE 2017 e Nazioni Unite 2021	8
7. Il titolo e il preambolo dei trattati	10
8. La struttura dei Modelli OCSE e Nazioni Unite	11
9. Cause della doppia imposizione giuridica internazionale	12
10. La nozione di doppia imposizione giuridica internazionale: le cd. <i>"four identities"</i>	13

CAPITOLO SECONDO

L'IMPRESA E L'ORDINAMENTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO

1. I soggetti del diritto internazionale tributario	15
2. Il trattato come fonte di produzione del diritto internazionale	17
3. L'interpretazione dei trattati tributari	21
4. Il rinvio al diritto interno	24
5. Valore dei Commentari nell'interpretazione dei trattati	27
6. Adattamento del diritto interno al diritto internazionale	28
7. Prevalenza della norma di diritto internazionale	29

CAPITOLO TERZO

L'AMBITO APPLICATIVO DEI TRATTATI
NEI RIGUARDI DELL'IMPRESA

1. Requisiti soggettivi di accesso al trattato: la persona residente	33
2. Ambito oggettivo di applicazione del trattato: le imposte	34
3. L'impresa e la sua rispondenza alla definizione di persona	36
4. Il requisito di "residente di uno Stato contraente" (<i>liable to tax test</i>)	37
5. Residenza fiscale interna e <i>liable to tax test</i>	38
6. I soggetti esenti da imposta e il <i>liable to tax test</i>	41
7. L'applicazione del trattato alle figure trasparenti	42
8. La cd. " <i>saving clause</i> " (restrizioni allo Stato di residenza)	44
9. Regole risolutive della <i>double residence</i>	45
10. L'impresa e l'ambito applicativo spaziale dei trattati	47
11. Ambito applicativo temporale	49

CAPITOLO QUARTO

I CRITERI DI COLLEGAMENTO TRIBUTARI

1. Criterio di collegamento: nozione. Criteri bilaterali e unilaterali	51
2. Diritto internazionale generale e criteri di collegamento	53
3. Criterio di collegamento esclusivo e concorso di criteri	54
4. Quadro d'insieme dei criteri di collegamento nei trattati	55
5. Effetti della norma di collegamento dei trattati	57
6. La globalizzazione e la digitalizzazione dell'economia quali fattori di crisi dei tradizionali criteri di collegamento	59
7. La giustificazione della norma unilaterale di collegamento ai fini del dovere di contribuire	62
8. Criteri unilaterali di territorialità per i non residenti	63

CAPITOLO QUINTO

LA DEFINIZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE E
ALTRE DEFINIZIONI RELATIVE ALL'IMPRESA

SEZIONE I

PROFILI GENERALI

1. La definizione di "attività economica" e di "impresa"	65
--	----

pag.

2.	La definizione di “stabile organizzazione” in generale	66
3.	L’elusione dello <i>status</i> di stabile organizzazione (<i>rinvio</i>)	67
4.	La stabile organizzazione occulta	68
5.	Gli accordi preventivi (<i>ex ruling</i> internazionale)	68

SEZIONE II

LA STABILE ORGANIZZAZIONE COSIDDETTA MATERIALE

1.	La definizione di stabile organizzazione quale sede di affari	71
2.	Il carattere fisso della sede di affari	73
3.	L’esercizio dell’attività d’impresa a mezzo della sede fissa	74
4.	L’elencazione delle sedi di affari	75
5.	La configurabilità del <i>server</i> a sede di affari	77
6.	Il cantiere quale stabile organizzazione	78
7.	Elusione dello <i>status</i> di stabile organizzazione dei cantieri	79
8.	L’eccezione della stabile organizzazione di servizi (<i>Service PE</i>)	81

SEZIONE III

LE ECCEZIONI ALLA STABILE ORGANIZZAZIONE PER ATTIVITÀ PREPARATORIE E AUSILIARIE

1.	Le eccezioni delle attività preparatorie o ausiliarie	83
2.	Elusione dello <i>status</i> di stabile organizzazione a mezzo di attività preparatorie o ausiliarie. Ridefinizione	84
3.	Le più ristrette eccezioni del Modello Nazioni Unite	87
4.	Elusione dello <i>status</i> di stabile organizzazione a mezzo di segmentazione in attività preparatorie o ausiliarie	87

SEZIONE IV

LA STABILE ORGANIZZAZIONE COSIDDETTA PERSONALE

1.	La definizione di stabile organizzazione quale agente dipendente dei trattati italiani e dei superati Modelli	89
2.	Elusione dello <i>status</i> di stabile organizzazione a mezzo di commissionari: la nuova figura di agente	90
3.	Maggiore estensione della stabile organizzazione personale nel Modello Nazioni Unite	96
4.	L’eccezione dell’agente indipendente	97
5.	L’agire per conto di impresa strettamente correlata	102

pag.

6.	La nuova definizione di persona strettamente correlata	104
7.	La stabile organizzazione presunta nel settore delle scommesse	105
8.	Rapporti di controllo societario e stabile organizzazione	106

CAPITOLO SESTO

L'ATTRIBUZIONE DEGLI UTILI D'IMPRESA
ALLA STABILE ORGANIZZAZIONE

1.	La stabile organizzazione quale criterio di collegamento a carattere generale degli utili d'impresa	109
2.	La cosiddetta forza di attrazione limitata	111
3.	I lavori OCSE sugli utili attribuibili alla stabile organizzazione	113
4.	I principi dell'ente separato e di libera concorrenza	115
5.	Il processo di attribuzione degli utili	117
6.	Clausole sull'attribuzione degli utili nel Modello Nazioni Unite e nei trattati non più presenti nel Modello OCSE	118
7.	La rettifica degli utili della stabile organizzazione	121
8.	La clausola sul trattamento isolato	123

CAPITOLO SETTIMO

IL TRATTAMENTO ISOLATO DELLE COMPONENTI
DEGLI UTILI D'IMPRESA E LE SUE ECCEZIONI

SEZIONE I

DIVIDENDI, INTERESSI E CANONI

1.	Le limitazioni all'imposizione dei dividendi	125
2.	I due requisiti antiabuso per i dividendi	128
3.	Il divieto di tassazione extra-territoriale dei dividendi	131
4.	La clausola inerente alla, cosiddetta, " <i>branch profits tax</i> "	131
5.	Le limitazioni degli interessi. Il <i>beneficial owner</i> antiabuso	132
6.	Le limitazioni dei canoni. Il <i>beneficial owner</i> antiabuso	135
7.	L'eccezione al principio del trattamento isolato per dividendi, interessi e canoni ricollegati ad una stabile organizzazione	139
8.	Provenienza di interessi e canoni: criteri (<i>deemed source rules</i>)	142
9.	Interessi e canoni eccedenti il prezzo di <i>arm's length</i>	144
10.	Clausola antiabuso per dividendi, interessi, canoni, quali utili d'impresa, in situazioni triangolari (<i>rinvio</i>)	145

SEZIONE II

COMPENSI PER SERVIZI TECNICI
E REDDITI DA SERVIZI DIGITALI AUTOMATIZZATI

1. Le limitazioni al prelievo fiscale sui compensi per servizi tecnici. Il beneficiario effettivo.	147
2. La <i>digital economy</i> e l'innovativa clausola del Mod. Naz. Un. 2021 per i redditi da servizi digitali automatizzati	148
3. I regimi alternativi di prelievo nel cd. " <i>market jurisdiction</i> "	150
4. L'eccezione al principio del trattamento isolato per redditi da servizi tecnici e da servizi digitali automatizzati ricollegati ad una stabile organizzazione	153
5. La " <i>deemed source rule</i> " per redditi da servizi tecnici e da servizi digitali automatizzati	154
6. Compensi per servizi tecnici e redditi per servizi digitali automatizzati a prezzo superiore a quello di mercato (<i>principio di arm's length</i>)	155

SEZIONE III

REDDITI IMMOBILIARI, UTILI DI CAPITALE E ALTRI REDDITI

1. Redditi immobiliari	156
2. Utili di capitale: lineamenti generali	158
3. Utili da alienazione di beni immobili	160
4. Utili da alienazione di beni mobili della stabile organizzazione	161
5. Utili da alienazione di navi e aerei in traffico internazionale	163
6. Norma antiabuso per gli utili da alienazione di azioni in società immobiliari	164
7. Utili da alienazione di beni diversi dai precedenti. Ricorso di clausole specifiche per utili inerenti alle azioni	165
8. Contrasto al trasferimento di residenza in altro Stato mirato alla successiva cessione di azioni o beni in genere	167
9. Altri redditi: la regola generale	167
10. Altri redditi: l'eccezione della stabile organizzazione	168

SEZIONE IV

COMPENSI E GETTONI DI PRESENZA.
REDDITI DI ARTISTI E SPORTIVI

1. Compensi e gettoni di presenza	170
2. Redditi di artisti dello spettacolo e sportivi	171

pag.

- | | | |
|----|--|-----|
| 3. | Attribuzione del reddito a persona diversa dall'artista dello spettacolo o dallo sportivo (<i>rent à star company</i>) | 173 |
|----|--|-----|

CAPITOLO OTTAVO
UTILI D'IMPRESA DA NAVIGAZIONE
IN TRAFFICO INTERNAZIONALE

- | | | |
|----|---|-----|
| 1. | Gli utili d'impresa da navigazione marittima e aerea in traffico internazionale: la tassazione esclusiva | 175 |
| 2. | L'alternativa del Mod. Naz. Un. per l'attività di <i>shipping</i> : la tassazione concorrente con limite al prelievo | 179 |
| 3. | La nozione di "esercizio di navi e aeromobili" | 180 |
| 4. | Gli utili dell'impresa con sede di direzione effettiva a bordo di una nave e gli utili da partecipazione ad un fondo comune | 181 |

CAPITOLO NONO
L'IMPRESA QUALE EROGATRICE
DI REDDITI TRANSNAZIONALI

SEZIONE I

DIVIDENDI, INTERESSI E CANONI, COMPENSI PER SERVIZI TECNICI
E REDDITI DA SERVIZI DIGITALI AUTOMATIZZATI,
REDDITI IMMOBILIARI, UTILI DI CAPITALI E ALTRI REDDITI,
COMPENSI E GETTONI DI PRESENZA,
REDDITI DI ARTISTI E SPORTIVI

(RINVIO, CAP. 7)

SEZIONE II

REDDITI DA PROFESSIONI INDIPENDENTI

- | | | |
|----|--|-----|
| 1. | Redditi da libere professioni | 184 |
| 2. | Il criterio di collegamento unico della base fissa | 186 |
| 3. | Le alternative alla base fissa del Modello Nazioni Unite | 187 |
| 4. | Il principio del trattamento isolato per la base fissa | 188 |

SEZIONE III

REDDITI DA LAVORO SUBORDINATO.
SOMME A STUDENTI E APPRENDISTI

1. Redditi da lavoro subordinato: il regime generale	190
2. L'eccezione, cosiddetta, dei "183 giorni"	192
3. Pratiche elusive di " <i>hiring-out</i> "	197
4. Regime speciale per lavoro a bordo di navi e aeromobili in traffico internazionale	197
5. Pensioni da cessato impiego privato	198
6. Redditi da funzioni pubbliche	199
7. Remunerazioni pubbliche per attività d'impresa	200
8. Somme a studenti e apprendisti	200

CAPITOLO DECIMO

IMPRESE ASSOCIATE E *TRANSFER PRICING*

1. Il diritto di uno Stato di rettificare gli utili fra imprese associate	203
2. L'obbligo dell'altro Stato di operare un adeguato aggiustamento	204
3. La Convenzione multilaterale per l'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate	205
4. Le <i>Transfer Pricing Guidelines</i> 2022 dell'OCSE	208
5. La <i>transfer pricing analysis</i> : indagine preliminare sulle condizioni dell'operazione controllata	212
6. Scelta del metodo di determinazione del <i>transfer price</i>	216
7. I metodi tradizionali basati sull'operazione	217
8. I metodi fondati sull'utile dell'operazione	219
9. L'identificazione dei <i>comparable</i> e la fase conclusiva	222
10. Il <i>transfer pricing</i> nel diritto interno italiano	223

CAPITOLO UNDICESIMO

I CRITERI DI COLLEGAMENTO
DEGLI ELEMENTI DEL PATRIMONIO D'IMPRESA

1. Profili generali	225
2. Beni immobili	226
3. Beni mobili appartenenti ad una stabile organizzazione o ad una base fissa	226

pag.

4. Navi e aeromobili impiegati nella navigazione marittima e aerea in traffico internazionale	227
5. Altri elementi patrimoniali	228

CAPITOLO DODICESIMO

I METODI PER ELIMINARE LA DOPPIA IMPOSIZIONE
GIUDICA INTERNAZIONALE

SEZIONE I

I METODI DEI TRATTATI ITALIANI

1. La disciplina dei metodi per eliminare la doppia imposizione	229
2. L'obbligo di accreditamento	230
3. L'obbligo di esenzione	231
4. I presupposti fondanti l'esenzione e l'accreditamento	231
5. Quadro generale dei reciproci diritti e obblighi dei due Stati	235
6. I limiti quantitativi all'esenzione e all'accreditamento	236
7. <i>Tax relief</i> e rinvio al diritto interno	240
8. Le clausole c.d. di " <i>tax sparing</i> " e di " <i>matching credit</i> "	241
9. Differenti qualificazioni giuridiche interne del fatto	241
10. La " <i>subject to tax clause</i> " ai fini dell'obbligo di esentare	243
11. Le proposte di modifica anti-disallineamento da ibridi per la soluzione dei problemi collegati all'obbligo di esentare	244
12. Clausole per eliminare la doppia imposizione economica	245

SEZIONE II

I METODI UNILATERALI ITALIANI

1. Il credito d'imposta unilaterale nell'ordinamento italiano	247
2. L'esenzione della stabile organizzazione (" <i>branch exemption</i> ")	249

CAPITOLO TREDICESIMO

LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE
DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE (DIRITTO INTERNO)

1. Utili attribuibili alla stabile organizzazione e basi imponibili	251
2. Determinazione delle basi imponibili nel rispetto del principio di non discriminazione e delle altre norme dei trattati	253

3.	Determinazione del reddito imponibile della stabile organizzazione italiana di soggetti non residenti	253
4.	Determinazione del reddito della stabile organizzazione estera di soggetti residenti in Italia	255
5.	Il reddito esente della stabile organizzazione estera	256
6.	Le perdite fiscali nel regime di “ <i>branch exemption</i> ”	259
7.	Imposizione in uscita e valori fiscali d’ingresso per la stabile organizzazione italiana ed estera	260
8.	La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata per la stabile organizzazione italiana di impresa multinazionale	264
9.	Il regime antielusivo sulle <i>Controlled Foreign Companies</i>	266
10.	La <i>Two-Pillar Solution</i> : il nuovo sistema impositivo cd. <i>Amount A</i> (Pilastro uno)	269
11.	La <i>Global minimum tax</i> nel diritto UE e nel <i>Global Anti-base Erosion Model Rules</i> (Pilastro due)	271

CAPITOLO QUATTORDICESIMO

IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE NEI TRATTATI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

1.	La non discriminazione per tutte le imposte	277
2.	La non discriminazione in base alla nazionalità	278
3.	Il divieto di discriminazione nei confronti degli apolidi	279
4.	Il divieto di discriminare la stabile organizzazione	280
5.	La non discriminazione nella deducibilità di oneri	281
6.	La non discriminazione fra imprese a capitale straniero e a capitale domestico	282

CAPITOLO QUINDICESIMO

L’IMPRESA E LA SOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE FISCALI INTERNAZIONALI

1.	L’intervento BEPS su procedura amichevole e arbitrato nel diritto internazionale ed europeo	285
2.	La procedura amichevole per imposizione non conforme al trattato	286
3.	La procedura arbitrale: i presupposti applicativi	290
4.	La decisione arbitrale e l’accordo amichevole esecutivo.	293
5.	Procedura arbitrale e rimedi nazionali	295

	<i>pag.</i>
6. Procedure amichevoli multilaterali	297
7. La procedura amichevole per difficoltà o dubbi derivanti da interpretazione o da applicazione del trattato	297
8. La consultazione per eliminare la doppia imposizione	298
9. Modalità di comunicazione delle autorità competenti	299

CAPITOLO SEDICESIMO

LA MUTUA ASSISTENZA AMMINISTRATIVA IN MATERIA FISCALE

SEZIONE I

PROFILI GENERALI

1. Le norme speciali sulla mutua assistenza amministrativa nei trattati contro le doppie imposizioni	301
2. La Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza in materia fiscale (MAATM)	301
3. Il <i>Global Forum</i> su trasparenza e scambio di informazioni	303
4. Gli accordi bilaterali limitati allo scambio di informazioni	304
5. L'Accordo internazionale Italia-Stati Uniti (FATCA)	305
6. La Direttiva UE in materia di assistenza reciproca per il recupero dei crediti tributari (<i>rinvio</i>)	306
7. Le Direttive UE sullo scambio di informazioni (<i>rinvio</i>)	307
8. La lista UE degli ordinamenti nazionali non collaborativi	308
9. Stati e territori a regime fiscale privilegiato (cd. <i>tax havens</i>) nel diritto interno italiano. Le esimenti	309

SEZIONE II

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI

1. Obbligo di fornire informazioni di <i>foreseeable relevance</i>	311
2. Scambio di informazioni su richiesta, automatico e spontaneo	313
3. Altre tecniche: verifica fiscale simultanea e verifica all'estero	320
4. Obblighi di segretezza e condizioni di limitato utilizzo	323
5. Limiti agli obblighi d'informazione e di segretezza	325
6. Obbligo dello Stato richiesto di utilizzare i poteri di cui dispone	327
7. Divieto di opporre limiti per rifiutare informazioni bancarie	327

SEZIONE III

L'ASSISTENZA NELLA RISCOSSIONE E NELLA NOTIFICA DI ATTI

1. L'obbligo di assistenza nella riscossione	331
2. I presupposti dell'obbligo. L'esecuzione della richiesta	334
3. L'assistenza nell'adozione di misure conservative	338
4. La deroga per termini e privilegi	339
5. Limiti all'obbligo di prestare assistenza	341
6. Presenza nei trattati italiani della clausola sui rimborsi	342
7. L'assistenza nella notifica di atti	342

CAPITOLO DICIASSETTESIMO

IL DIRITTO AI BENEFICI CONVENZIONALI

1. L'abuso del trattato e il Progetto BEPS	345
2. Le opzioni di standard minimo antiabuso nei Modelli di trattato e nella Conv. mult. anti BEPS	347
3. La clausola generale sugli scopi principali (PPT <i>rule</i>)	350
4. La clausola di limitazione dei benefici (LOB)	353
5. Le tre eccezioni all'operatività della clausola LOB	358
6. Il riconoscimento dei benefici da parte dell'autorità competente	361
7. La clausola LOB per la stabile organizzazione in casi triangolari	362
8. Elusione dello <i>status</i> di stabile organizzazione (<i>rinvio</i>)	364
9. Clausole facenti salve le norme antielusive interne	364
10. Le direttive UE di contrasto alle pratiche elusive (ATAD)	366