CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI- 08 GENNAIO 2018 ORE 06:00

Elusione ed evasione fiscale: arriva il nuovo modello di Convenzione OCSE

Antonella Della Rovere e Francesca Pecorari - Crowe Valente / Valente Associati GEB Partners

Il nuovo Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, ufficialmente pubblicato dall'OCSE il 18 dicembre 2017, recepisce le misure elaborate nell'ambito del progetto BEPS con l'obiettivo di contrastare a livello internazionale i fenomeni di elusione ed evasione fiscale. Nella nuova versione vengono apportate rilevanti modifiche alle disposizioni contenute nel precedente Modello di Convenzione del luglio 2014. L'aggiornamento contiene un preambolo in cui si evidenzia la necessità di evitare che le Convenzioni possano essere indebitamente utilizzate al fine di creare fenomeni di doppia non-imposizione o di imposizione ridotta mediante evasione o elusione fiscale.

Il nuovo **Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni** ed il relativo Commentario, approvati dall'OCSE il 21 novembre 2017, sono stati pubblicati ufficialmente in sostituzione della precedente versione che risale a luglio 2014.

La nuova versione del Modello OCSE tiene conto dei risultati raggiunti a livello internazionale attraverso il progetto OCSE/G20 in materia di **BEPS** (Base erosion and profit shifting) diretto a contrastare le pratiche elusive poste in essere dalle imprese multinazionali al fine di traslare i profitti in giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità agevolata con conseguente erosione della base imponibile.

Il pacchetto BEPS OCSE/G20 comprende misure relative alle Convenzioni fiscali con l'obiettivo di neutralizzare gli effetti di disallineamento derivanti da alcuni **strumenti e strategie ibride** ("hybrid mismatch arrangements"), prevenire l'**abuso dei trattati**, contrastare l'elusione artificiosa dello *status* di **stabile organizzazione** e migliorare i meccanismi di **risoluzione delle controversie**.

In tale contesto di riferimento, si inserisce il Modello di Convenzione OCSE 2017, che ha recepito i principi contenuti nelle Azioni del progetto BEPS che, a loro volta, hanno trovato una rapida, coordinata e coerente attuazione in un contesto multilaterale attraverso la "Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting", in relazione al quale il 7 giugno 2017 si è tenuta a Parigi la cerimonia ufficiale per la sottoscrizione da parte dei Paesi aderenti.

Leggi anche Convenzione multilaterale OCSE: l'alba di una nuova era?

Per quanto riguarda la nuova versione del Modello di Convenzione si tiene conto di quanto previsto dalle seguenti azioni del Progetto BEPS:

- **Action 2** ("Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements"), diretta a neutralizzare gli effetti dei cd. hybrid mismatch arrangements, i quali mirano a sfruttare le asimmetrie tra i diversi ordinamenti nazionali al fine di determinare situazioni di vantaggio indebito;

- **Action 6** ("Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances"), diretta a prevenire, attraverso specifiche **clausole antiabuso**, la concessione di benefici in circostanze non appropriate. Nello specifico, ci si riferisce alla previsione di standard per evitare il cd. **treaty shopping**, che costituisce una particolare forma di elusione fiscale internazionale attuata attraverso l'indebito utilizzo delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni sui redditi al fine di trarne vantaggio sotto il profilo fiscale. Si tratta, in altri termini, di situazioni in cui un soggetto beneficia delle disposizioni di un Trattato senza esserne, tuttavia, il legittimo beneficiario;

- **Action 7** ("Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status") che ha rivisto la definizione del concetto di **stabile organizzazione** in modo da impedire il suo utilizzo per compiere strategie di evasione fiscale;

- **Action 14** ("Making Dispute Resolution More Effective") volta a rendere più efficaci gli strumenti di **risoluzione delle controversie**, potenziando l'efficacia e l'efficienza del processo della procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE (MAP "Mutual agreement procedure") con il fine di garantire una tempestiva risoluzione delle dispute in materia di doppia imposizione.

Il Modello di Convenzione OCSE, sin dal 1963, ha facilitato la negoziazione e l'applicazione delle Convenzioni bilaterali tra i Paesi membri dell'OCSE e ha contribuito alla realizzazione del processo di armonizzazione dei Trattati bilaterali apportando benefici sia ai contribuenti che alle Amministrazioni finanziarie.

L'aggiornamento riguarda diverse disposizioni contenute nel Modello di Convenzione e, a differenza, della precedente edizione, contiene un preambolo in cui si evidenzia la necessità di evitare che le Convenzioni possano essere indebitamente utilizzate al fine di creare fenomeni di doppia non-imposizione o di imposizione ridotta mediante evasione o elusione fiscale.

Il Modello di Convenzione OCSE 2017

Tra novità più rilevanti apportate dalla nuova versione del Modello OCSE si segnala il nuovo par. 2 dell'art. 1 relativo alle **entità trasparenti** che recepisce quanto previsto dall'Action 2 BEPS diretta a neutralizzare gli effetti derivanti dall'utilizzo di un'entità o di uno strumento trattato in tutto o in parte come fiscalmente trasparente ("entity or arrangement that is treated as wholly or partly fiscally transparent").

Viene, inoltre, inserita, nel par. 1, art. 3, relativo alle definizioni generali, la lettera i) concernente la **nozione dei fondi pensione** ("pension fund") al fine di assicurare, come chiarito nel par. 10.3 del Commentario all'art. 3 del Modello OCSE, che un fondo pensione sia considerato residente nello Stato in cui esso viene costituito.

Il par. 3 dell'art. 4 viene modificato con la previsione secondo cui, nei casi di **doppia residenza**, la residenza di una persona giuridica viene individuata in base ad un accordo ("mutual agreement") tra le autorità competenti degli Stati contraenti, avendo riguardo al luogo di direzione effettiva, al luogo di costituzione e ad ogni altro fattore rilevante.

La modifica riguarda il fatto che, a differenza della precedente versione del Modello OCSE 2014, nei casi di doppia residenza delle persone giuridiche, la residenza viene determinata a seguito di un accordo tra le autorità e non più avendo riguardo allo Stato in cui si trova la sede di direzione effettiva ("place of effective mangement").

In attuazione di quanto previsto dall'Action 7 BEPS relativa alla definizione di un nuovo e più articolato concetto di **stabile organizzazione**, sia materiale che personale, viene modificato l'art. 5 relativo alla stabile organizzazione.

Nello specifico, al fine di contrastare l'elusione artificiosa dello *status* di stabile organizzazione viene introdotta la cd. "**anti-fragmentation rule**" sulla base della quale nel caso in cui più imprese collegate in uno Stato svolgano più attività, si configura la presenza di una stabile organizzazione qualora tali attività siano tra loro complementari, ad eccezione del caso in cui l'attività considerata nel suo complesso abbia carattere preparatorio o ausiliario.

Per quanto riguarda la nozione di stabile organizzazione personale, assume rilevanza la riscrittura del par. 5 dell'art. 5 recante la definizione di **agente dipendente**. La disposizione prevede che se una persona opera per conto di un'impresa e, nell'esercizio della propria attività, stipula abitualmente contratti o ricopre abitualmente il ruolo principale che conduce alla stipula di contratti i quali sono conclusi in via abitudinaria ("routinely") senza modifica sostanziale da parte dell'impresa, e tali contratti sono:

- a nome dell'impresa; o

- per il trasferimento della proprietà, o per la concessione di un diritto di utilizzo, di beni posseduti da tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare; o

- per la prestazione di servizi da parte di tale impresa,

si considera che detta impresa abbia una stabile organizzazione in relazione a tutte le attività che la persona esercita per l'impresa.

Sulla base della disposizione, l'agente dipendente viene dunque ad identificarsi non solo con l'intermediario che conclude abitualmente contratti a nome dell'impresa, come previsto nella precedente versione del Modello di Convenzione, ma anche in colui che riveste un ruolo determinante nel condurre a conclusione i contratti, in modo tale che la casa madre li possa sottoscrivere senza modificazioni sostanziali.

Ai sensi del successivo paragrafo 6, il par. 5 non trova applicazione qualora un soggetto operi come agente indipendente e agisca per l'impresa nell'ordinario svolgimento di tale attività, venendo a configurarsi, in tale ipotesi, la nozione di agente indipendente.

Se, tuttavia, una persona opera **esclusivamente** o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese con le quali è strettamente correlata, la suddetta persona non è considerata un agente indipendente.

Nello specifico, il **requisito dell'indipendenza** viene escluso nel caso in cui l'agente sia legato alla casa madre da un rapporto di controllo che deve essere valutato sulla base di circostanze di fatto.

In ogni caso, si presume la sussistenza di un rapporto di controllo in presenza di una partecipazione superiore al 50%.

Per ciò che concerne la disciplina dei **dividendi**, viene modificato il par. 2, lettera a) dell'art. 10 con la previsione secondo cui lo Stato della fonte può imporre una **tassazione massima che non ecceda il 5%** dell'ammontare lordo dei dividendi se l'effettivo beneficiario è una società (diversa da una società di persone) che detiene direttamente almeno il 25% del capitale della società che distribuisce i dividendi, purché (ed in ciò risiede la novità) sia soddisfatto il periodo minimo di detenzione della partecipazione pari a 365 giorni comprensivo anche del giorno in cui il dividendo è stato pagato.

Viene, inoltre, riscritto il par. 4 dell'art. 13, il quale, nella nuova formulazione, prevede che il regime di tassazione nello Stato della fonte delle **plusvalenze** derivanti dall'alienazione di azioni o altri diritti di partecipazione trova applicazione se, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono l'alienazione, è raggiunta la soglia del 50% dell'attivo investito in immobili o diritti reali immobiliari.

In attuazione dell'Action 6 ("Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances") diretta a prevenire, attraverso specifiche clausole antiabuso, la concessione di benefici in circostanze non appropriate, l'art. 29 prevede sia la "**Limitation on benefit rule**" (LOB), regola contro le doppie esenzioni relative alle stabili organizzazioni situate negli Stati terzi, che la regola del cd. "**Principal purpose test**".

Come chiarito nella parte introduttiva del Commentario OCSE all'art. 29, tale disposizione riflette l'intenzione degli Stati Contraenti, già evidenziata nel Preambolo al Modello, di eliminare i casi di doppia imposizioni senza che ciò possa dar luogo ad una doppia non-imposizione, in conformità a quanto previsto dall'Action 6-2015 Final Report.

Per quanto riguarda la regola del "Principal purpose test", il par. 9 dell'art. 29 stabilisce che i benefici della Convenzione bilaterale non devono essere riconosciuti nel caso in cui, tenuto conto di tutte le circostanze del caso di specie, si possa concludere che il conseguimento di quel beneficio, che è stato lo scopo principale ("principal purposes") della transazione o dell'accordo, si pone in contrasto con l'oggetto e lo scopo del Trattato stesso.

La citata previsione prevede dunque che la concessione del beneficio debba essere negata qualora la transazione o l'accordo abbiano come scopo principale quello di conseguire un **vantaggio fiscale** e l'ottenimento di siffatto vantaggio sia contrario all'oggetto e allo scopo

delle disposizioni convenzionali.

Inoltre, sono state apportate modifiche alle seguenti disposizioni:

- art. 3, par. 1, lettera e), relativo alla definizione di "**traffico internazionale**";

- art. 8, ai sensi del quale gli utili di un'impresa di uno Stato contraente che derivano dall'esercizio, in traffico internazionale, di navi o aeromobili, sono imponibili solo nel detto Stato contraente. Tale disposizione si applica anche agli utili derivanti dalla partecipazione a un fondo comune ("pool"), a un esercizio in comune o ad un organismo internazionale di esercizio. La precedente versione del Modello OCSE prevedeva, invece, che gli utili derivanti dall'esercizio, in traffico internazionale, di navi o aeromobili, fossero imponibili soltanto nello Stato contraente in cui è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa;

- art. 15, par. 3 riguardante le remunerazioni percepite in **corrispettivo di un lavoro subordinato** svolto a bordo di navi o aeromobili impiegati in traffico internazionale.

Il nuovo Modello di Convenzione OCSE reca dunque previsioni ulteriori e diverse rispetto a quelle contenute nei singoli Trattati bilaterali vigenti e, a questi ultimi, si affianca la Convenzione multilaterale la quale, nell'ipotesi in cui le disposizioni convenzionali non siano in linea con le misure previste nell'ambito del progetto BEPS, si applica senza che sia necessario ricorrere a specifici accordi di modifica dei suddetti Trattati.

Copyright © - Riproduzione riservata