

Nuovo modello OCSE di Convenzione: il contrasto al treaty shopping

Antonella Della Rovere e Andrea Uleri - Crowe Valente / Valente Associati GEB Partners

Tra le principali novità del nuovo Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni vi è anche la formulazione del nuovo articolo 29, rubricato “Entitlement to benefits” e la nuova versione del relativo Commentario, in attuazione di quanto previsto nel BEPS Action 6 - 2015 Final Report inerente il rafforzamento dei meccanismi diretti ad evitare un utilizzo improprio dei trattati finalizzato al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali (c.d. treaty shopping). Le pratiche di treaty shopping rappresentano una delle principali cause dei fenomeni di erosione della base imponibile attraverso il profit shifting.

L'utilizzo delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, al fine di trarne vantaggio sotto il profilo fiscale (c.d. **treaty shopping**), ha indotto l'OCSE ad adottare una serie di misure che hanno portato all'attuale versione del **Modello di Convenzione** contro le doppie imposizioni.

Leggi anche

- [Stabile organizzazione: nel nuovo modello OCSE l'anti-fragmentation rule](#)
- [Elusione ed evasione fiscale: arriva il nuovo modello di Convenzione OCSE](#)

Al riguardo, l'art. 29 del nuovo modello di Convenzione OCSE pubblicato il 18 dicembre 2017 costituisce l'espressione attuativa del **BEPS Action 6** - 2015 Final Report volto a prevenire le pratiche di c.d. “treaty shopping” che rappresentano una delle principali cause dei fenomeni di **erosione della base imponibile** attraverso il profit shifting.

La norma in esame si pone, altresì, in linea con quanto previsto dalla Convenzione multilaterale, siglata a Parigi in data 7 giugno 2017, con l'obiettivo di implementare le misure di contrasto all'elusione fiscale internazionale e al trasferimento di utili verso Paesi caratterizzati da una fiscalità “vantaggiosa”.

Il nuovo art. 29 del Modello OCSE contiene, in particolare, la c.d. “**Limitation on benefit rule**” (**LOB**), anche nella versione semplificata (c.d. **S-LOB**), che introduce regole contro le doppie esenzioni riguardanti le stabili organizzazioni situate negli Stati terzi, nonché la regola del c.d. “**Principal purpose test**”.

In merito all'attuazione di tali regole, viene riconosciuto agli Stati Contraenti **ampio spazio decisionale** nell'implementare, all'interno delle singole Convenzioni, la norma in oggetto, al fine di garantire l'attuazione del c.d. “minimum standard” previsto nell'ambito del Rapporto BEPS.

Quale “minimum standard”, si può ritenere che gli Stati debbano raggiungere un accordo diretto ad includere nei trattati bilaterali una dichiarazione espressa secondo la quale è loro comune intenzione eliminare situazioni di doppia non-imposizione, attuate mediante i “treaty shopping arrangements”.

Come evidenziato nel Commentario all'art. 29 del modello di Convenzione OCSE, in relazione al livello di dettaglio della citata norma inserita nelle singole Convenzioni, gli Stati possono optare per tre diversi approcci, implementando:

- il solo paragrafo 9 dell'art. 29, relativo alla regola del c.d. “Principal purpose test”;

- i paragrafi da 1 a 7 in versione dettagliata così come descritti nel Commentario all'art. 29 e uno specifico meccanismo anti-conduit così come previsto al paragrafo 187 del suddetto Commentario;

- la clausola anti-abuso di cui al paragrafo 9 dell'art. 29, insieme ad ogni altra versione dei paragrafi da 1 a 7 descritti nel Commentario al citato articolo.

Le misure di contrasto nel contesto BEPS

L'analisi delle disposizioni incluse nelle Convenzioni degli Stati OCSE e non-OCSE ha dimostrato che i Paesi applicano approcci diversi nei confronti dei fenomeni di treaty shopping.

Al riguardo, l'intervento dell'OCSE, il quale si inserisce nel più ampio contesto dell'attività diretta a contrastare l'erosione della base imponibile e che ha portato all'adozione delle misure contenute nel documento BEPS Action 6 - 2015 Final Report, si pone l'obiettivo di impedire i fenomeni di treaty shopping.

In particolare, nella formulazione dell'art. 29, sono stati applicati i seguenti **tre approcci** secondo cui:

- gli Stati contraenti dovrebbero inserire, nelle premesse delle rispettive Convenzioni bilaterali, una **dichiarazione** secondo la quale, pur nel rispetto dell'obiettivo dell'eliminazione della doppia imposizione, è loro specifica intenzione prevenire l'evasione fiscale, e, in particolare, i fenomeni di treaty abuse e di treaty shopping;

- nelle Convenzioni bilaterali dovrebbe essere inserita una **specifico disposizione antiabuso** basata sulla LOB rule (contenuta nei trattati stipulati dagli Stati Uniti e da altri Paesi, tra cui il Giappone e l'India) subordinando l'applicazione delle Convenzioni alla presenza di determinati requisiti in relazione alla forma giuridica, alla titolarità e alle attività principali dei soggetti residenti, così da verificare l'effettivo collegamento tra il soggetto e lo Stato di residenza;

- le Convenzioni bilaterali dovrebbero contenere una **clausola antiabuso generale**, in base alla quale i benefici del trattato non dovrebbero essere riconosciuti laddove uno dei motivi principali della transazione o della struttura posta in essere è quello di usufruire delle disposizioni convenzionali in circostanze non conformi all'oggetto e allo scopo della convenzione medesima (c.d. "principal purpose test").

Ferma restando l'opportunità di adottare, nelle Convenzioni bilaterali, disposizioni che tengano conto dei suindicati approcci, si rileva la necessità di assicurare che gli Stati includano nelle proprie Convenzioni contro le doppie imposizioni clausole che prevedano un **livello minimo di protezione** dall'abuso dei trattati.

Come accennato, tale **minimum standard** implica l'inserimento nei trattati fiscali di una espressa dichiarazione con la quale si sottolinea come la Convenzione abbia l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione, senza tuttavia creare opportunità di abuso, oltre ad una clausola antiabuso generale.

La Limitation on benefit rule (LOB rule)

Nei paragrafi da 1 a 7 dell'art. 29 del modello di Convenzione OCSE, e più dettagliatamente, nel relativo Commentario, è prevista la c.d. LOB rule, inerente disposizioni particolarmente complesse che pongono l'**onere della prova a carico del contribuente**, il quale è legittimato ad avvalersi dei benefici convenzionali soltanto qualora sia in grado di dimostrare il possesso di determinati requisiti.

La LOB rule restringe l'ambito di applicazione delle disposizioni convenzionali, le quali generalmente interessano i soggetti residenti di uno Stato contraente.

In particolare, il paragrafo 1 dell'art. 29 limita i benefici accordati dalla Convenzioni a quei soggetti, residenti in uno Stato contraente, definibili come "qualified persons", secondo la definizione fornita nel paragrafo 2. Viene tuttavia fatta salva l'ipotesi in cui i medesimi benefici

convenzionali non siano applicati in virtù dei paragrafi da 3 a 5 del medesimo articolo.

Tale disposizione si pone dunque in linea con la necessità, evidenziata in sede OCSE, che gli Stati contraenti adottino specifiche misure di prevenzione e di contrasto ai fenomeni di elusione fiscale, e, in particolare, ai c.d. fenomeni di treaty shopping.

A tal fine, viene prevista la citata “anti-abuse rule based on the limitation on benefits provisions” (LOB rule), finalizzata a contrastare tali fenomeni, attraverso la definizione puntuale dei requisiti necessari che un soggetto deve possedere per potersi definire come **qualified persons**, tra i quali vi è l’effettiva connessione del reddito di fonte estera all’attività svolta nello Stato di residenza.

Nello specifico, la definizione di “qualified person” viene fornita al paragrafo 2 dell’art. 29, che identifica i soggetti beneficiari delle disposizioni convenzionali facendo riferimento alle seguenti categorie, individuate in base alla natura del soggetto o a sue particolari caratteristiche:

- una persona fisica;
- uno Stato Contraente e/o le sue divisioni;
- talune società quotate;
- talune consociate delle suddette società;
- talune organizzazioni non-profit e fondi pensionistici riconosciuti;
- altre entità che soddisfano una serie di requisiti previsti che attengono principalmente alla titolarità, in capo ad un soggetto residente, delle quote o dei titoli rappresentativi dell’entità medesima;
- taluni fondi di investimento collettivo.

Il Principal purpose test

Al paragrafo 9 dell’art. 29 è stata prevista, infine, una specifica disposizione che riguarda la regola del c.d. Principal purpose test. Quest’ultimo ha l’obiettivo di **contrastare gli arrangements** allorquando uno degli obiettivi principali di una transazione o di struttura sia quello di ottenere i benefici del trattato.

In altri termini, uno Stato contraente potrebbe “negare” l’ottenimento dei benefici garantiti dal trattato nell’ipotesi in cui, date le specifiche circostanze del caso, appaia ragionevole affermare che il principale obiettivo di un determinato arrangement sia quello di beneficiare delle più favorevoli disposizioni del trattato.

Nello specifico, 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 regola in esame, ispirandosi ai principi previsti nel Commentario all’art. 1 del modello di convenzione OCSE, si propone di contrastare i c.d. **treaty avoidance cases**, incluse le situazioni di treaty shopping alle quali non si applicano le disposizioni anti-abuso specifiche di cui ai paragrafi da 1 a 5 in tema di LOB rule.