

# ELEMENTI DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E DELL'UNIONE EUROPEA

*a cura di*

**Eugenio Della Valle**



**G. Giappichelli Editore**

# Capitolo I

## LE ORIGINI E LO SVILUPPO DEL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

di *Ernesto-Marco Bagarotto*

Sommario: 1. Cenni sulla nozione “diritto tributario internazionale” (e su quella “diritto internazionale tributario”). – 2. La nascita e l’evoluzione del diritto tributario internazionale. – 2.1. Doppia imposizione internazionale (e doppia non imposizione internazionale). – 2.2. Il progressivo passaggio da un modello di non collaborazione ad un modello collaborativo. – 3. Il diritto internazionale tributario. – 4. Diritto tributario internazionale tra *hard law* e *soft law*. – 4.1. Il ruolo della normativa interna. – 4.2. (segue) La normativa UE. – 4.3. I trattati internazionali. – 4.4. La *soft law*.

### 1. Cenni sulla nozione “diritto tributario internazionale” (e su quella “diritto internazionale tributario”)

Il *diritto tributario internazionale* è costituito dall’insieme di disposizioni che regolano gli aspetti tributari, sostanziali e procedurali, delle fattispecie che coinvolgono, a vario titolo, Paesi diversi<sup>1</sup>.

Esso, talvolta, viene tenuto distinto dal *diritto internazionale tributario*, locuzione con cui si individuano le norme di diritto internazionale che regolano i rapporti tra Paesi diversi in materia tributaria e che, in sostanza, disciplinano l’esercizio della potestà tributaria da parte degli Stati ed i relativi limiti<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 1, parla di «norme che regolano l’imposizione e la riscossione dei tributi (i.e. diritto tributario) ... che riguardano fattispecie con elementi di estraneità».

<sup>2</sup>La definizione di tali materie è in linea con quanto rilevato dai principali manuali editi in materia: per tutti vd. L. TOSI-R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2018, p. 1.

Il primo, dunque, è un diritto “interno”; il secondo, invece, è un diritto internazionale, retto dalle fonti proprie di tale materia<sup>3</sup>.

Cionondimeno, del tutto comprensibilmente, la stretta interrelazione tra le due materie – in particolare, i “vincoli” posti dal diritto internazionale tributario al diritto tributario internazionale e gli effetti delle Convenzioni bilaterali sull’individuazione del trattamento fiscale delle singole fattispecie concrete – conduce sovente ad identificarle indistintamente ed a trattarle congiuntamente<sup>4</sup>.

## 2. La nascita e l’evoluzione del diritto tributario internazionale

Il diritto tributario internazionale è una materia recente, che si sta sviluppando in modo estremamente rapido.

Fino alla metà del XIX secolo gli ordinamenti erano tendenzialmente interessati alle fattispecie “domestiche”, cioè ai fatti economicamente rilevanti accaduti all’interno del proprio territorio.

Ciò era diretta conseguenza, in prima battuta, della struttura dei sistemi economici e, segnatamente, della scarsa mobilità di persone, capitali e servizi, nonché dello stretto collegamento che legava la ricchezza al territorio ed alla proprietà fondiaria.

Coerentemente, l’ordinamento tributario era maggiormente incentrato su forme di imposizione aventi caratteri di personalità poco accentuati, dirette a colpire, oltre al consumo ed alla produzione, fonti di ricchezza situate entro i confini nazionali<sup>5</sup>.

Peraltro, la tassazione dei soli fatti economici verificatisi all’interno del

---

<sup>3</sup> Ci si riferisce, in particolare, alle fonti di cui all’art. 38 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia, vale a dire «a. le convenzioni internazionali, generali o speciali, che istituiscono delle regole espressamente riconosciute dagli Stati in lite; b. la consuetudine internazionale che attesta una pratica generale accettata come diritto; c. i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili; d. con riserva della disposizione dell’art. 59 [in forza del quale “La sentenza della Corte è obbligatoria soltanto per le parti in lite e nel caso da essa deciso”], le decisioni giudiziarie e la dottrina degli autori più autorevoli delle varie nazioni, come mezzi ausiliari per determinare le norme giuridiche».

<sup>4</sup> L’approccio unitario allo studio di diritto tributario internazionale e diritto internazionale tributario viene sostenuto anche da R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 19.

<sup>5</sup> In tal senso vd. R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, pp. 2-3.

territorio del singolo Stato (secondo quello che viene definito criterio della territorialità) scongiurava il verificarsi di forme di sovrapposizione nell'esercizio della potestà impositiva tra Paesi diversi, cioè – come vedremo – uno dei principali problemi affrontati nell'ambito del diritto tributario internazionale.

Nel contempo, la circolazione di merci (sia pure a livelli non paragonabili alla situazione attuale) aveva condotto alla progressiva articolazione del diritto doganale e, in particolare, allo sviluppo, da un lato, di norme che colpivano con tributi l'importazione e l'esportazione di merci, per ragioni sia di politica fiscale sia di protezionismo<sup>6</sup>; e, dall'altro lato, di accordi internazionali volti a ridurre od eliminare i dazi nei rapporti tra i Paesi contraenti con riferimento ad una o più tipologie di merci.

Lo scenario testé descritto si è progressivamente modificato a seguito dell'influsso esercitato da una serie di fenomeni economici.

Ci si riferisce alla globalizzazione ed alla internazionalizzazione dei mercati; all'incremento della circolazione di persone, capitali, merci e servizi, reso possibile – per quel che riguarda il nostro Paese – anche dalla realizzazione dell'Unione Europea; alla formazione di imprese multinazionali e di imprese che operano su mercati diversi; all'evoluzione tecnologica e commerciale e, soprattutto, ai fenomeni dell'*e-commerce*, dello sviluppo e diffusione di prodotti immateriali (le applicazioni, i servizi *on-line*, ecc.); ed all'aumento dell'importanza dei cd. *intangibles* (marchi e brevetti su tutti, cioè fonti di reddito dematerializzate, allocabili in Paesi diversi con relativa semplicità).

Ciò ha contribuito ad indirizzare i vari Paesi a sviluppare un sistema fiscale maggiormente ispirato a criteri di personalità, sensibile anche a fatti (e, in particolare a redditi) realizzatisi all'estero.

Più precisamente, gli ordinamenti si sono evoluti prevedendo, non solo la tassazione su base territoriale (cioè dei redditi la cui fonte è situata nel territorio, cd. *source based taxation*), ma anche la cd. tassazione *worldwide*<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> V. UCKMAR, *Introduzione*, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2012, p. XXIII.

<sup>7</sup> Per esempio, nel nostro ordinamento, l'art. 3 TUIR statuisce che l'imposta sul reddito delle persone fisiche «si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili ... e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato». Similmente, ai fini dell'imposta sul reddito delle società è previsto che «il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti ... è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti da imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva» (art. 151 TUIR).

(cioè dei redditi ovunque prodotti) nei confronti dei soggetti legati da un vincolo di natura personale con il Paese<sup>8</sup>.

Si è così sviluppato un modello di tassazione in cui i singoli Paesi, tendenzialmente, prevedono regimi differenziati per i soggetti considerati fiscalmente residenti (che vengono tassati su base personale su tutti i redditi, a prescindere dal luogo in cui è situata la relativa fonte) e per i soggetti considerati fiscalmente non residenti (che vengono tassati solamente sui redditi aventi fonte nel territorio dello Stato, con criteri meno attenti ai profili personali e maggiormente semplici da applicare, come le ritenute a titolo d'imposta)<sup>9</sup>.

E sono le normative interne dei singoli Paesi – adottando, comunque, schemi spesso simili – che definiscono cosa debba intendersi, da un lato, per contribuente fiscalmente residente<sup>10</sup> e, dall'altro lato, per reddito di fonte interna<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Per alcune considerazioni sulle ragioni di “politica economica” che hanno condotto allo sviluppo di modelli *worldwide* vd. anche G. MARINO, *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, II; Padova, 1997, p. 843.

<sup>9</sup> La scelta dei diversi modelli di tassazione, peraltro, ha importanti ricadute anche sotto il profilo economico. Ed invero, il principio della fonte conduce ad attuare la cd. *capital import neutrality* (CIN), nel senso che nel Paese l'investimento subirà lo stesso trattamento fiscale a prescindere dal regime tributario del Paese di residenza dell'investitore. Di converso, il principio della residenza conduce all'attuazione della cd. *capital export neutrality* (CEN), situazione in cui l'operatore subisce il medesimo trattamento fiscale a prescindere dal regime tributario del Paese in cui localizza l'investimento.

<sup>10</sup> Il tutto coerentemente con il fatto che residenti e non residenti hanno un diverso collegamento con il territorio anche sotto il profilo dei diritti e poteri riconosciuti dall'ordinamento (G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, p. 295). Il nostro legislatore, per esempio, ha statuito, all'art. 2 TUIR, che si considerano residenti le persone che, per la maggior parte del periodo di imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Altri Paesi adottano altresì criteri diversi: ad esempio, gli Stati Uniti d'America considerano fiscalmente residenti anche i propri cittadini, ancorché residenti all'estero. Per quanto riguarda i contribuenti diversi dalle persone fisiche, invece, l'art. 73 TUIR stabilisce che si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Sui temi della residenza nel nostro ordinamento vd., tra i molti contributi editi, G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999; C. GARBARINO, *Residenza delle persone fisiche (diritto tributario internazionale)* [voce], in *Digesto comm.*, Torino, 2012, p. 640; C. GARBARINO, *Residenza delle persone giuridiche (diritto tributario)* [voce], in *Digesto comm.*, Torino, 2012, p. 647; S. DORIGO, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione europea*, Padova, 2012.

<sup>11</sup> Nel nostro ordinamento, il punto è disciplinato dall'art. 23 TUIR, attraverso la fissazione di regole diverse per ciascuna categoria di reddito.

Si tratta di un tema di grande interesse, che è stato oggetto di approfonditi studi in dottrina, sotto il profilo dell'individuazione dei limiti dell'esercizio della potestà impositiva in materia tributaria e della delimitazione del concetto del *genuine and reasonable link* che dovrebbe collegare – dal punto di vista soggettivo o oggettivo – il reddito e la tassazione<sup>12</sup>.

Non solo, gli ordinamenti si stanno misurando con la difficoltà di individuare un siffatto collegamento in alcune particolari fattispecie che si verificano nel settore “digitale”, settore in cui è possibile “creare valore” e conseguire redditi senza che si realizzi alcuna delle forme di collegamento tradizionalmente impiegate negli ordinamenti<sup>13</sup>.

Ed ancora, i singoli Paesi si sono trovati a dover affrontare problemi particolarmente complessi, legati alla determinazione dei limiti al concreto esercizio della propria potestà impositiva in casi contraddistinti da forme di sovrapposizione con altri ordinamenti, come quelli della misurazione del reddito di imprese inserite nell'ambito di gruppi multinazionali e della determinazione delle conseguenze della “mobilità” dei contribuenti (cioè del trasferimento della loro residenza fiscale). È per tali ragioni che si è assistito all'introduzione di disposizioni che disciplinano il *transfer pricing*<sup>14</sup> e gli effetti

---

<sup>12</sup> Sul tema della territorialità nel diritto tributario si segnala, oltre alla manualistica, G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004; C. SACCHETTO, *Territorialità (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992; R. LUPI, *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1994; R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009; G. MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di genuine link ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, p. 889; G. CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, IV, 1989, p. 645. In termini generali, sulla possibilità per uno Stato di richiedere imposte ad uno straniero nei limiti in cui questo svolga un'attività o possieda beni che giustifichino l'imposizione, vd. B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 2002, p. 201.

<sup>13</sup> Nel nostro Paese, per esempio, è stata recentemente introdotta l'imposta sui servizi digitali, che colpisce i «ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi: a) veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; b) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi; c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale» (art. 1, comma 35 e ss., L. n. 145 del 2018). Peraltro, con una previsione decisamente anomala, la stessa norma prevede, al comma 49-*bis* (introdotto dalla L. n. 160 del 2019), che la normativa sull'imposta sui servizi digitali è abrogata «dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale».

<sup>14</sup> La cui normativa è contenuta nell'art. 110, comma 7, TUIR, a mente del quale – in

derivanti dai trasferimenti di residenza dei contribuenti, da<sup>15</sup> e verso<sup>16</sup> l'estero.

Al tempo stesso, i richiamati fenomeni economici di globalizzazione, internazionalizzazione e dematerializzazione della ricchezza hanno aperto la strada a nuove forme di evasione ed elusione.

Sicché, sul versante del diritto interno, i singoli ordinamenti hanno sviluppato molteplici disposizioni finalizzate ad evitare che i contribuenti potessero sottrarre materia imponibile attraverso lo sfruttamento delle opportunità offerte dallo scenario internazionale. Ci si riferisce, in particolare, alle norme che contrastano: lo spostamento di materia imponibile in Paesi a bassa fiscalità mediante l'utilizzo di società controllate estere<sup>17</sup>; il trasferimento di materia imponibile in paradisi fiscali mediante l'addebito di costi non congrui<sup>18</sup>; le fittizie residenze di persone fisiche<sup>19</sup> e società<sup>20</sup>.

---

sostanza – al contribuente è richiesto di valutare, ai fini delle imposte sui redditi, le operazioni di qualsiasi tipo, intervenute con le cd. “imprese associate” non residenti, non in base al corrispettivo pattuito, bensì in base al relativo valore di mercato. Il tutto con la importante precisazione che: laddove da tale sostituzione emerga un incremento dell'imponibile, sarà lo stesso contribuente a dover tassare tale maggior valore (e qualora il contribuente non si adegui o si adegui in modo non sufficiente, sarà l'AF a poterlo fare in sede accertativa); nel caso in cui si verifichi la situazione opposta – cioè l'adozione del valore di mercato comporti maggiori costi o minori ricavi – non vi è la automatica possibilità di apportare una corrispondente variazione in diminuzione, essendo questa subordinata ad alcune condizioni disciplinate dal legislatore. Per un primo riferimento in materia vd., per tutti, C. SACCHETTO, *Il Transfer pricing internazionale: una normativa alla ricerca della propria identità*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 886.

<sup>15</sup> L'art. 166-bis TUIR, in particolare, individua a quali valori debbano essere assunti, ai fini delle imposte sui redditi, gli elementi attivi e passivi delle imprese che trasferiscono la residenza all'interno dello Stato.

<sup>16</sup> L'art. 166 TUIR disciplina la cd. *exit tax* (su cui, per tutti, vd. G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009 e G. BIZIOLI, *Aporie e contraddizioni della giurisprudenza europea in materia di exit taxation*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, I, p. 381).

<sup>17</sup> Ci si riferisce alla normativa in materia di *controlled foreign companies* disciplinata dall'art. 167 TUIR (su cui vd. A. BALLANCIN, *Il regime di imputazione del reddito delle imprese estere controllate*, Padova, 2016 e, se consentito, E.M. BAGAROTTO, *La disciplina in materia di controlled foreign companies alla luce delle modifiche apportate dalla legge di stabilità 2016 e nell'attesa dell'attuazione della “direttiva anti-beps”*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, p. 954).

<sup>18</sup> Gli abrogati commi 10 e ss. dell'art. 110 TUIR prevedevano una particolare forma di limitazione alla deducibilità dei costi derivanti da operazioni concluse con soggetti localizzati in Paesi *black list*, (su cui sia consentito il rinvio a E.M. BAGAROTTO, *La disciplina in materia*

La testé descritta evoluzione ha condotto allo sviluppo di due grandi tematiche nell'ambito del diritto tributario internazionale: quella del contrasto alle forme di doppia imposizione internazionale e quella dello sviluppo di forme di cooperazione tra Autorità fiscali di Paesi diversi.

## 2.1. Doppia imposizione internazionale (e doppia non imposizione internazionale)

La *prima tematica* di centrale importanza nell'ambito del diritto tributario internazionale è di natura sostanziale e deriva dalla possibilità che il medesimo imponibile possa essere colpito da imposizione contemporaneamente da due Paesi.

Sotto questo profilo, nell'ambito dell'imposizione reddituale si usa distinguere i casi in cui il medesimo reddito viene tassato due volte in due Paesi in capo a due soggetti diversi (doppia imposizione internazionale economica)<sup>21</sup>, dai casi in cui il medesimo reddito viene tassato due volte in due Paesi in capo al medesimo soggetto (doppia imposizione internazionale giuridica).

Situazione, quest'ultima, che può verificarsi – considerato il progressivo affermarsi, nelle varie giurisdizioni, del criterio *worldwide* per i residenti e del criterio della fonte per i non residenti – allorché un contribuente residente in un primo Paese consegua un reddito in un secondo Paese; ma anche laddove due Paesi considerino, al tempo stesso, il medesimo soggetto come

---

*di costi black list: dalle modifiche apportate dal decreto sull'internazionalizzazione alla definitiva abrogazione dell'istituto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 3).

<sup>19</sup> In particolare, l'art 2, comma 2-*bis*, TUIR disciplina una presunzione relativa di residenza in Italia dei cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti nei cd. "paradisi fiscali" individuati nel D.M. 4 maggio 1999.

<sup>20</sup> Il comma 5-*bis* dell'art. 73 TUIR presume, salvo prova contraria, la residenza in Italia delle «società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato» [in argomento, se consentito, si rinvia a E.M. BAGAROTTO (a cura di), *La presunzione di residenza fiscale delle società «esterovestite»*, Padova, 2008].

<sup>21</sup> Questa si verifica, per esempio, quando una società ubicata in un primo Paese, ed ivi tassata, distribuisce dividendi al proprio socio, residente di un secondo Paese, in cui egli è sottoposto ad imposizione.



proprio residente o il medesimo reddito come avente fonte nel proprio territorio. Circostanze, queste ultime, che possono realizzarsi sia perché i due Paesi possono applicare criteri diversi per individuare i soggetti fiscalmente residenti o i redditi di fonte interna, sia perché i due Paesi possono giungere a risultati diversi applicando il medesimo criterio.

Quello della doppia imposizione internazionale è un fenomeno che, in prima battuta, non viene considerato vietato. Esso, tuttavia, è palesemente iniquo e distortivo, poiché l'applicazione di due tassazioni, soprattutto se ad aliquote sostenute, può comportare l'erosione del reddito; ma anche perché il soggetto che, conseguendo redditi in due Paesi, subisce una doppia imposizione internazionale sconta un prelievo superiore a quello di un secondo soggetto che, pur avendo il medesimo reddito complessivo, non ha conseguito redditi di fonte estera<sup>22</sup>.

È proprio per scongiurare o, quantomeno, attenuare le forme di *doppia imposizione internazionale* – ma anche, come si vedrà nel prosieguo, per sostenere lo scambio di informazioni al fine di combattere le forme di sottrazione di materia imponibile, ivi incluse le forme di *doppia non imposizione internazionale* – che sono stati stipulati numerosi trattati bilaterali<sup>23</sup>.

Tali trattati sono storicamente basati su modelli predisposti da Organizzazioni internazionali, in particolare dall'Organizzazione delle Nazioni Unite (cd. ONU)<sup>24</sup> e dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (cd. OCSE)<sup>25</sup>.

Il Modello OCSE è quello più noto e diffuso: esso, una volta definito il

---

<sup>22</sup> Il primo documento che ha affrontato in questa prospettiva il fenomeno della doppia imposizione internazionale viene individuato nel Rapporto al Financial Committee della Società delle Nazioni degli economisti Bruins, Einaudi, Seligman e Stamp del 1923 (*Report on Double Taxation: Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*, rinvenibile su <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;database=;collection=;brand=default>).

<sup>23</sup> Il fenomeno della doppia imposizione internazionale è approfondito anche in A. FANTOZZI-K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, V, 1989; R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 363; P. TARIGO, *La doppia imposizione giuridica internazionale come fattispecie disciplinata nei trattati bilaterali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 902.

<sup>24</sup> Tale modello viene considerato maggiormente idoneo a tutelare la posizione dei Paesi in via di sviluppo, valorizzando, in particolare, il luogo di produzione dei redditi.

<sup>25</sup> Per un primo inquadramento del modello di Convenzione OCSE vd. C. GARBARINO, *Modello Ocse di convenzioni fiscali* [voce], in *Digesto comm.*, Torino, 2008, p. 621; R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, p. 391.

proprio ambito applicativo e fornite alcune definizioni, punta, in primo luogo, a risolvere i casi di doppia residenza, attraverso delle *tie breaker rule*<sup>26</sup>.

In secondo luogo, il Modello OCSE si propone di disciplinare i casi di doppia imposizione internazionale, mediante regole, aventi ad oggetto specifici redditi<sup>27</sup>, che affrontano le fattispecie in cui un medesimo reddito sia tassato nel primo Stato, in quanto luogo di residenza fiscale del contribuente, e, contemporaneamente, nel secondo Stato, in quanto luogo della fonte del reddito.

Il Modello OCSE, dunque, mira ad affrontare e risolvere i frequenti casi di doppia imposizione internazionale che si verificano allorché un residente di un primo Paese (inteso, ai fini convenzionali, come soggetto che, in base alla normativa interna, è ivi assoggettato a *world wide taxation*<sup>28</sup>) consegue redditi di fonte estera che, oltre ad essere tassati nel Paese di sua residenza, sono tassabili anche nel Paese della fonte, sulla base della legislazione interna di quest'ultimo Paese.

In questi casi, il Modello OCSE propone di regolare la fattispecie preve-

---

<sup>26</sup> In particolare, l'art. 4 del Modello OCSE prevede due *tie breaker rule* diverse per persone fisiche e per entità diverse dalle persone fisiche. Per le persone fisiche, è previsto di fare riferimento, nell'ordine, alla disponibilità di una «permanent home»; al «centre of vital interests»; all'«habitual abode»; alla cittadinanza; all'accordo tra i Paesi contraenti. Per le entità diverse dalle persone fisiche si è recentemente passati dall'individuazione del Paese di residenza in base al «place of effective management» (corrispondente alla sede di direzione effettiva) alla previsione secondo cui le Autorità fiscali dei Paesi contraenti debbono risolvere la questione di comune accordo «having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors».

<sup>27</sup> Il Modello OCSE, infatti, detta regole per: i redditi immobiliari (art. 6); i redditi d'impresa (art. 7); i redditi derivanti dalla navigazione marittima ed aerea (art. 8); i redditi conseguiti nell'ambito di imprese associate (art. 9); i dividendi (art. 10); gli interessi (art. 11); le *royalty* (art. 12); i *capital gain* (art. 13); i redditi di lavoro dipendente (art. 15); i compensi e gettoni di presenza (art. 16); i redditi di artisti e sportivi (art. 17); le pensioni (art. 18); i redditi derivanti dall'esercizio di funzioni pubbliche (art. 19); i redditi degli studenti (art. 20); gli altri redditi (art. 21). Il Modello OCSE, inoltre, contiene un articolo dedicato alla tassazione patrimoniale (l'art. 22).

<sup>28</sup> L'art. 4, par. 1, del Modello OCSE, infatti, specifica che «For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein».

dendo che la potestà impositiva sia esercitata, a seconda dei casi: solamente da uno Stato (con conseguente rinuncia all'imposizione da parte dell'altro Stato)<sup>29</sup>; solamente da uno Stato o da ambedue gli Stati, a seconda del verificarsi o meno di determinate condizioni<sup>30</sup>; oppure da ambedue gli Stati, ma con un limite massimo nel Paese della fonte<sup>31</sup>; o, ancora, da ambedue gli Stati, senza alcun limite<sup>32</sup>.

Non è tutto: al fine di scongiurare forme di doppia imposizione, laddove un reddito venga comunque tassato in due Paesi (e, dunque, ogniqualvolta non si preveda che la potestà impositiva venga esercitata esclusivamente da un Paese), il modello prevede che, qualora il Paese della fonte eserciti la propria potestà impositiva, il Paese di residenza del contribuente sia tenuto:

- ad esentare il reddito (cd. metodo dell'esenzione)<sup>33</sup>;
- o, nel caso in cui anche il Paese di residenza del contribuente eserciti la potestà impositiva, a riconoscere la possibilità di detrarre, dalle imposte dovute in quest'ultimo Paese, le imposte pagate nell'altro Paese sul reddito di cui si tratta (cd. metodo del credito d'imposta)<sup>34</sup>.

Ed ancora, il modello di convenzione OCSE contiene previsioni finalizzate a scongiurare forme di discriminazione fiscale ad opera dei Paesi contraenti nei confronti dei cittadini di un primo Stato contraente, che si trovi-

<sup>29</sup> Per esempio, l'art. 12 del Modello OCSE prevede che «Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State».

<sup>30</sup> Come accade, in base all'art. 7 del Modello OCSE, per i redditi delle imprese di un primo Stato, che sono tassabili solamente in tale Stato, a meno che l'impresa non svolga la propria attività nel secondo Stato attraverso una stabile organizzazione situata in quest'ultimo Stato.

<sup>31</sup> Per esempio, l'art. 11 del Modello OCSE stabilisce che «Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State. However, interest arising in a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest».

<sup>32</sup> Per esempio, l'art. 6 del Modello OCSE afferma che «Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State».

<sup>33</sup> Art. 23 A del Modello OCSE.

<sup>34</sup> Art. 23 B del Modello OCSE.

no nelle medesime condizioni dei cittadini dell'altro Stato contraente<sup>35</sup>.

Da ultimo, il modello di Convenzione prevede:

- da un lato, una procedura volta a risolvere i casi in cui un contribuente ritenga che le azioni di uno o di ambedue i Paesi contraenti conducano ad una tassazione contraria alle previsioni della Convenzione<sup>36</sup>;
- dall'altro lato, forme di scambio di informazioni tra le Autorità fiscali dei due Paesi contraenti, al fine sia di applicare le previsioni convenzionali, sia di consentire l'applicazione della normativa fiscale interna, sempre che l'applicazione di tale normativa non sia contraria alla Convenzione stessa<sup>37</sup>.

Attualmente sono in vigore oltre tremila trattati<sup>38</sup>: ebbene, le relative previsioni (nonché la combinazione delle previsioni dei vari trattati e le asimmetrie delle legislazioni dei diversi Paesi) hanno aperto la strada anche a forme di abuso volte ad ottenere indebitamente vantaggi fiscali (cd. *treaty abuse* e *treaty shopping*)<sup>39</sup>.

Tali forme vengono contrastate, non solo dagli ordinamenti interni, ma anche dalle stesse convenzioni: si consideri che il Modello OCSE si apre

---

<sup>35</sup> L'art. 24, par. 1, del Modello OCSE esordisce prevedendo che «*Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected*».

<sup>36</sup> Si tratta della cd. MAP (*mutual agreement procedure*), disciplinata dall'art. 25 del Modello OCSE. Sul funzionamento di tali procedure vd., da ultimo, M. TRIVELLIN, *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali. Con particolare riguardo al «transfer pricing»*, Torino, 2017.

<sup>37</sup> L'art. 26, par. 1, del Modello OCSE si apre stabilendo che «*The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention*».

<sup>38</sup> La sola Repubblica Italiana ha stipulato quasi cento convenzioni bilaterali: il loro testo è consultabile su [www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni](http://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni).

<sup>39</sup> In materia vd. P. PISTONE, *L'Abuso delle Convenzioni Internazionali*, in V. UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, p. 483 e P. TARIGO, *Elusione del diritto interno e, cosiddetto, "abuso del trattato"*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 349, ove sono rinvenibili ampi riferimenti bibliografici.

con un preambolo che evidenzia come la finalità della Convenzione sia quella di eliminare la doppia tassazione, senza creare opportunità di «*non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)*». Inoltre, il novellato art. 29 del Modello OCSE prevede due versioni di *limitation of benefit rule* (cd. LOB); a ciò si aggiunge che taluni articoli del Modello OCSE subordinano il trattamento convenzionale a clausole volte a scongiurare il *treaty shopping*, come quelle in materia di beneficiario effettivo, contenute negli artt. 10, 11 e 12, relativi a dividendi, interessi e *royalty*.

## 2.2. Il progressivo passaggio da un modello di non collaborazione ad un modello collaborativo

La *seconda tematica* nell'ambito del diritto tributario internazionale è di natura procedimentale ed è collegata al fatto che, al fine di applicare correttamente i tributi nella nuova prospettiva di rilevanza anche dei fatti accaduti all'estero e dei citati rischi di evasione/elusione, è emersa la necessità, non solo di sviluppare norme interne antievasive/antielusive, ma anche di acquisire dati ed informazioni riferiti a fatti verificatisi all'estero.

In particolare, per le Autorità fiscali nazionali è sempre più importante cooperare con le Autorità fiscali estere al fine di acquisire informazioni e dati che non sono ottenibili mediante l'utilizzo degli ordinari (sia pur penetranti) poteri istruttori, poteri che – in virtù dei basilari principi del diritto internazionale – possono essere esercitati solamente sul territorio nazionale.

Si è così giunti ad una situazione in cui sono sempre più diffuse ed incisive le forme di scambio di informazioni – nelle tre tipologie in cui viene tradizionalmente distinto, cioè a richiesta, spontaneo ed automatizzato – nonché le ulteriori forme di cooperazione.

Si tratta di un tema che si è sviluppato in modo poco organico nel tempo sotto il profilo normativo: esso è stato oggetto, tra le altre, della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988<sup>40</sup>, delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (e, in particolare, dell'art. 26 delle convenzioni basate sul Modello OCSE), nonché di una serie di interventi a livello di Unione Euro-

---

<sup>40</sup> Ratificata dall'Italia con la L. 10 febbraio 2005, n. 19.

pea<sup>41</sup>, che si sono spinti anche oltre l'istituto dello scambio di informazioni ed hanno abbracciato argomenti come la notificazione degli atti tributari e l'assistenza alla riscossione, nonché la partecipazione dei funzionari di un primo Paese alle indagini condotte dall'Amministrazione fiscale di un secondo Paese<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> Si vedano, in particolare, il Regolamento 7 ottobre 2010, n. 904 (sulla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto); il Regolamento 2 maggio 2012, n. 389 (sulla cooperazione amministrativa in materia di accise); il Regolamento UE 13 marzo 1997, n. 515 (sulla mutua assistenza tra le autorità amministrative degli Stati membri e alla collaborazione tra queste e la Commissione per assicurare la corretta applicazione delle normative doganale e agricola); la Direttiva 15 febbraio 2011, n. 16 (sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, relativa a tributi diversi dall'imposta sul valore aggiunto e dai dazi doganali e dalle accise). Quest'ultima Direttiva, peraltro, ha subito numerose modifiche. Ci si riferisce, in particolare, alla Direttiva 2014/107/UE (che ha introdotto il Common reporting standard – CRS); la Direttiva 2015/2376/UE (in materia di scambio automatico di informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri); la Direttiva 2016/881/UE (sullo scambio automatico di informazioni in materia di Country by country reporting); la Direttiva 2016/2258/UE (che ha introdotto l'obbligo di concedere l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie); la Direttiva 2018/822/UE (che prevede l'introduzione dell'obbligo per gli intermediari di informare le Autorità fiscali dei meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi). Sul tema dello scambio di informazioni vd. C. GARBARINO, *Scambio di informazioni (diritto tributario)* [voce], in *Digesto comm.*, Torino, 2012, p. 661; A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 49; G. MARINO, *Lo scambio di informazioni finanziarie nel prisma geopolitico dell'Ocse e dell'Ue: ambizioni globali e ipocrisie nazionali*, in *Riv. GdF*, 2016, p. 943; S. DORIGO, *Scambio di informazioni nel diritto tributario internazionale* [voce], in *Digesto comm.*, Torino, 2015, p. 480; G. CORASANITI, *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 1361; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 321; L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, p. 221; P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. 10705; P. MASTELLONE, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Padova, 2016, p. 249.

<sup>42</sup> Tali forme di assistenza sono variamente rinvenibili: nella Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988; in talune Convenzioni bilaterali (per esempio nella Convenzione stipulata tra Italia e Belgio); in specifici accordi di mutua assistenza amministrativa (per esempio quello in materia doganale stipulato con Germania del 9 giugno 1938, di cui al R.D.L. n. 9 settembre 1938, n. 1676); nell'ambito della normativa UE (in particolare, nel Regolamento 7 ottobre 2010, n. 904/2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, nel Regolamento 2 maggio 2012, n. 389, sulla cooperazione amministrativa in materia di accise, nella Direttiva 15 febbraio 2011, n. 16, sulla

Inoltre, la cooperazione internazionale ha ricevuto una forte spinta per effetto delle direttive impartite dal G20 (in particolare, nell'ambito degli incontri di Londra del 2 aprile 2009 e di San Pietroburgo del 6 settembre 2013) e dal *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* (tenutosi a Berlino il 28-29 ottobre 2014). In tali sedi, infatti, sono state poste le basi per l'implementazione di un nuovo sistema di cooperazione, incentrata su standard in grado di affiancare sistematicamente alle forme di collaborazione su richiesta e spontanea, la più efficiente forma di scambio di informazione automatica, sulla base di modelli e specifiche tecniche condivisi: i cd. *Model Competent Authority Agreement* (CAA) e *Common Reporting Standard* (CRS).

Un sistema simile è stato adottato anche dagli Stati Uniti d'America attraverso il *Foreign Account Tax Compliance Act* (cd. FATCA), che ha condotto alla stipula di specifici accordi con i Paesi esteri, accordi che prevedono che gli intermediari di detti Paesi identifichino i titolari dei rapporti detenuti da cittadini e residenti negli USA e trasmettano le relative informazioni all'*Internal Revenue Service* (l'Autorità fiscale statunitense, il cd. IRS) tramite l'Autorità fiscale nazionale<sup>43</sup>.

Da quanto testé evidenziato, dunque, emerge come il diritto tributario internazionale – nel nuovo quadro economico altamente globalizzato e dematerializzato – si stia sviluppando mirando principalmente al raggiungimento di due obiettivi, tra loro strettamente connessi: quello di eliminare la *doppia imposizione internazionale* e quello di rafforzare le forme di cooperazione tra le Autorità fiscali, finalizzate a garantire la corretta applicazione delle norme interne e convenzionali e, dunque, anche a scongiurare i fenomeni di evasione, di abuso e di *doppia non imposizione internazionale*.

### 3. Il diritto internazionale tributario

Come già evidenziato, il diritto internazionale tributario è costituito dalle norme di diritto internazionale che regolano i rapporti tra Paesi diversi in materia tributaria.

---

cooperazione amministrativa nel settore fiscale, relativa a tributi diversi dall'imposta sul valore aggiunto e dai dazi doganali e dalle accise, e nella Direttiva 16 marzo 2010, n. 24, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure).

<sup>43</sup> Per quanto riguarda l'Italia, l'accordo con gli USA è stato ratificato con la L. 18 giugno 2015, n. 95.