

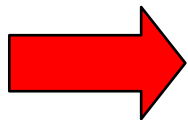
UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI VERONA

LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE

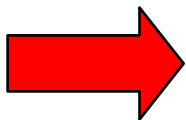
a cura del dott. **Giovanni Barbato**

A faint, teal-tinted aerial photograph of a city, likely Verona, showing a river (Adige) and surrounding urban and green areas, serving as a background for the lower part of the slide.

La fiscalità applicata ad operazioni d'impresa di portata sovranazionale è, almeno in via di principio, disciplinata da due complessi di regole, distinti anche se complementari:



*il **diritto internazionale tributario**, rappresentato da un insieme di principi generali e prassi interpretative, considerato ormai un corpus normativo autonomo, che si occupa principalmente dei rapporti fra diversi ordinamenti tributari sovrani, soprattutto ai fini della composizione di eventuali conflitti*



*il **diritto tributario internazionale**, costituito, invece, da specifiche norme previste nell'ambito di ciascun ordinamento giuridico per la disciplina dei rapporti di natura tributaria che coinvolgono profili di portata internazionale*

Doppia imposizione internazionale

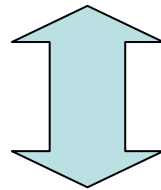
- La legislazione tributaria nazionale, alla stregua della maggior parte degli altri ordinamenti fiscali, sottopone a tassazione, ai fini dell'imposizione personale, per i soggetti residenti, tutti i redditi posseduti, in Italia ed all'estero, in virtù del noto **principio della tassazione dell'utile mondiale** o "*world wide taxation*" e, per i soggetti non residenti, i soli elementi reddituali prodotti nel territorio dello Stato, in base al c.d. "**principio di territorialità**".
- Soluzioni analoghe sono state adottate per la tassazione delle società, con la precisazione che i redditi delle società e degli enti commerciali residenti, da qualsiasi fonte provengano, sono, in ogni caso, considerati redditi d'impresa e determinati secondo quanto disposto dalle norme relative a tale categoria reddituale.

- Per le società e gli enti commerciali non residenti aventi stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il reddito complessivo è considerato reddito d'impresa ed è determinato in base alle disposizioni dettate per le società e per gli enti commerciali residenti.
- Infine, per gli stessi soggetti economici non residenti, privi di stabile organizzazione, opera il principio del ***trattamento isolato dei redditi***, in virtù del quale ciascun tipo di ricchezza prodotta conserva l'autonomia propria della categoria di appartenenza, senza che operi l'attrazione al coacervo del reddito d'impresa.

- Nell'ambito dei sistemi dianzi accennati, ciò che assume rilevanza determinante sono i criteri di collegamento fra soggetto e territorio, i quali possono essere di natura ***soggettiva*** ovvero ***oggettiva***.
- Tra i **primi**, occorre, innanzitutto, riferirsi al concetto di ***residenza*** che identifica quel particolare legame, non solo giuridico, ma strutturale e continuativo, con una determinata comunità nazionale sulla base del quale è possibile misurare il grado di partecipazione alla vita di quella comunità e, di conseguenza, legittimare il prelievo tributario, ove ne ricorrano i presupposti previsti dalle singole norme.

- In relazione ai criteri di natura **oggettiva**, un valido riferimento può essere effettuato anticipando, brevemente, la nozione di **stabile organizzazione** che, nell'identificare una dimensione economica e giuridica propria delle imprese, rappresenta uno dei tradizionali criteri di collegamento tipici delle attività produttive di reddito d'impresa da parte di soggetti non residenti, in forza del quale giustificare la tassazione, a prescindere dalla natura giuridica del titolare del reddito; la stabile organizzazione risponde, in sostanza, all'esigenza di disporre di un ragionevole criterio per tassare, in ambito domestico, il reddito prodotto, in quel territorio, da un'impresa non residente, mitigando, in tal modo, la rigorosa applicazione del principio del reddito mondiale che, in questo caso, non consentirebbe di ritenere imponibile, nello Stato di produzione, questa tipologia reddituale.
- Il concetto di stabile organizzazione è, inoltre, utilizzato nel diritto convenzionale per dirimere conflitti di *competenza impositiva* rilevando, infatti, ai fini dell'esclusione del prelievo tributario sul reddito d'impresa prodotto nello Stato di residenza dello stesso soggetto passivo.

- La delimitazione degli ambiti di giurisdizione fiscale mediante il ricorso da parte dei diversi Paesi ai (medesimi) criteri di tassazione dell'utile mondiale, per i residenti, e di territorialità, per i non residenti, inevitabilmente crea il **rischio di doppie imposizioni**



in tale prospettiva può, dunque, accadere che due differenti ordinamenti si considerino legittimati ad esercitare la propria pretesa impositiva sullo stesso presupposto ovvero si ritengano competenti all'esercizio delle prerogative tributarie nei riguardi del medesimo soggetto.

Cause

**La principale
causa della
doppia
imposizione
internazionale**



le strutture adottate da
due o più ordinamenti
giuridici per
l'imposizione diretta di
certe fattispecie ne
prevedono
contemporaneamente
la tassabilità
all'interno di diversi
sistemi fiscali
autonomi

- Il rischio di fenomeni di doppia imposizione internazionale può essere alimentato anche da **fattori non collegati agli aspetti strutturali interni ai singoli Stati** ma derivare da alcuni ulteriori, eterogenei elementi; un caso emblematico è dato dal ricorso, sempre più frequente in diversi apparati normativi, a strumenti presuntivi posti a presidio delle procedure di accertamento dei tributi, come avviene per la residenza fiscale delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 2 del TUIR.

- Altre situazioni di potenziale conflitto tra ordinamenti tributari possono scaturire dalle **diverse interpretazioni** prospettabili dalle Autorità amministrative o giudiziarie dei diversi Paesi interessati in ordine ad uno stesso concetto o istituto giuridico, preso a base quale parametro di collegamento nei due differenti ordinamenti; è il caso, ad esempio, dei concetti “*della sede dell’amministrazione*” della società o dell’ente, o “*dell’oggetto principale*” dell’attività esercitata

Le misure per evitare la doppia imposizione

- La possibilità che si producano situazioni di doppia imposizione internazionale ha indotto i diversi ordinamenti ad individuare, nel tempo, misure idonee a scongiurare questo pericolo.

- In via generale, nell'ordinamento italiano, la norma che vieta la doppia imposizione – e che assolve ad una funzione, essenzialmente, di carattere interpretativo – è l'art. 163 del TUIR, per il quale “***la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi***”; la disposizione citata indica, esplicitamente, nel *presupposto* l'elemento che deve essere preso in considerazione al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, nel senso che, in relazione ad uno stesso *presupposto*, la medesima imposta non può essere applicata più volte, neanche nei confronti di soggetti diversi.

- Giova precisare, in ordine al concetto di “**stessa imposta**”, che la doppia imposizione si verifica non solo allorché si determini una duplice o plurima applicazione della medesima imposta, ma anche in caso di imposte principali e surrogatorie, nonché nell’ipotesi di imposte alternative fra loro.
- Non è, invece, configurabile una doppia imposizione quando un medesimo presupposto sia colpito da una imposta erariale e da una locale (in questo caso si parla generalmente di *doppia imposizione formale*), né quando un medesimo presupposto sia colpito da una imposta reale e da una a carattere personale (in tal caso si parla di *imposizione multipla*).

- Il concetto che in questo contesto rileva, e cioè quello di ***doppia imposizione internazionale***, si collega, invece, come indicato in precedenza, ad assetti normativi, generalmente in contrasto tra loro, riconducibili a più ordinamenti sovrani ed autonomi, in rapporto al principio di territorialità quale limite alla sovranità tributaria statale.

- A tal riguardo, occorre premettere che, per posizione generalmente condivisa, **non sembra esistere, nel diritto internazionale, un principio di carattere generale che vieti la doppia imposizione.**
- In altre parole, **nessun principio di territorialità vieta, nel diritto internazionale, l'applicazione della legge nazionale a situazioni che si verificano in altri Stati,** inclusa la tassazione di capacità contributiva estera.

- Le iniziative assunte dagli Stati per disciplinare le ipotesi di doppia imposizione internazionale costituiscono, quindi, in via tendenziale, il prodotto di **autonome determinazioni**, assunte in considerazione della crescente e ragionata consapevolezza di evitare che il fenomeno si realizzi in concreto, producendo distorsioni, di varia natura, sul normale funzionamento dei meccanismi di mercato ed ostacolando lo sviluppo ultranazionale delle imprese.

I **rimedi** individuati dai vari ordinamenti tributari con queste finalità si distinguono in due grandi categorie:

- da un lato, si collocano le ***misure di tipo unilaterale***, adottate da ciascun ordinamento, con effetti limitati al suo interno, quali, ad esempio, la possibilità di detrarre l'imposta assolta all'estero dal tributo dovuto nel Paese di residenza oppure la previsione di aliquote ridotte per i redditi di fonte estera;
- dall'altro, si sono imposte una serie di ***misure di portata bilaterale o multilaterale***, assunte attraverso meccanismi di negoziazione e formalizzate mediante lo strumento dei trattati internazionali, denominati ***Convezioni contro le doppie imposizioni*** i cui effetti si producono direttamente all'interno dei singoli ordinamenti interessati.

- Tali trattati si uniformano ad alcuni schemi–tipo, denominati generalmente *modelli*, tra i quali il Modello OCSE, lo schema americano, il modello elaborato dal Consiglio Economico e Sociale delle Nazioni Unite per le convenzioni con i Paesi in via di sviluppo, lo schema di convenzione fra Stati dell’America latina membri del “Patto Andino” e gli Stati terzi.
- I Trattati sottoscritti dall’Italia sono tutti conformi al Modello approvato in ambito OCSE nel 1963, aggiornato nel 1977 ed oggetto di ulteriori emendamenti nel 1992, nel 2000, nel 2002 e, da ultimo, nel 2005.

Le misure interne per evitare la doppia imposizione:

il sistema del credito d'imposta

- Gli strumenti che ciascun ordinamento predispone, al suo interno, per evitare il fenomeno della doppia imposizione internazionale risentono dell'architettura generale del sistema tributario in cui vengono inseriti.

In generale:

- ove risultino prevalenti imposte a **carattere reale**, o cedolare, prevalgono meccanismi fondati sulla **esenzione**, sia che il presupposto venga o non venga tassato all'estero, con la previsione di adeguati rimedi volti a contrastare i fenomeni evasivi, quali la prova dell'avvenuta tassazione in territorio estero;
- negli ordinamenti a prevalente **imposizione personale**, la misura prioritariamente adottata consiste nella concessione al soggetto di un **credito d'imposta**, che consente di dedurre il tributo corrisposto all'estero da quello dovuto all'interno del sistema fiscale che concede il credito, a condizione che la deduzione non superi l'imposta che, in quello stesso sistema, si sarebbe dovuta pagare con riferimento al medesimo reddito.

- Nell'ordinamento tributario italiano – fatte ovviamente salve le disposizioni degli accordi internazionali – il sistema previsto per evitare fenomeni di reiterazione impositiva da parte di ordinamenti concorrenti, è assicurato dalla norma recata dall'art. 165 del TUIR, in base alla quale se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta, fino alla concorrenza della quota d'imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al lordo delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione; se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

- La detrazione deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al **periodo di imposta in cui le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo**; qualora l'imposta dovuta in Italia per il periodo impositivo nel quale il reddito estero ha concorso a formare la base imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione.

In sintesi, la disciplina nazionale del credito d'imposta, per i redditi prodotti all'estero:

- consiste nella **detrazione dalle imposte** (IRPEF o IRES) dovute in Italia di quelle pagate all'estero sui redditi ivi prodotti;
- prevede la citata detrazione **nei limiti in cui tali redditi concorrano a formare il reddito complessivo in Italia** e fino alla concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto fra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo del contribuente;
- dispone che il beneficio fiscale debba essere calcolato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta estera, a condizione che il pagamento a titolo definitivo dell'imposta estera avvenga prima della presentazione della dichiarazione.

- Nel nostro ordinamento, con formula ripresa in generale anche nelle convenzioni internazionali, viene adottato il cosiddetto ***credito d'imposta ordinario***, anziché *pieno*.
- La differenza tra i due metodi, come precisato dal Commentario al Modello OCSE, consiste nel fatto che nel credito d'imposta ordinario la detrazione è limitata alla quota dell'imposta dovuta nello Stato di residenza sul reddito prodotto all'estero.

- In presenza di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, qualora il prelievo sia stato effettuato nell'altro Stato contraente in misura eccedente l'aliquota prevista dal Trattato, la maggiore imposta subita (ossia la differenza tra il prelievo effettivamente subito e l'aliquota convenzionale) non può essere recuperata tramite il credito di imposta di cui all'art. 165 del TUIR, ma mediante un'istanza di rimborso da presentare alle Autorità fiscali estere con le modalità e nei termini stabiliti dalla relativa legislazione.
- In tali ipotesi il contribuente può usufruire, tramite la dichiarazione dei redditi, solo del credito di imposta sulla base delle aliquote convenzionali.

Esempio 1

La società X è residente nello Stato R e svolge la propria attività economica per mezzo di una stabile organizzazione nello Stato S. Gli utili di X sono assoggettati a tassazione nello Stato R (secondo il principio della residenza), come pure nello Stato S (secondo il principio della fonte). In entrambi gli Stati si applica un'aliquota pari al 30%. I profitti tassabili annuali derivanti dall'attività economica svolta dall'impresa in ogni singolo Stato, R e S, sono pari a 100.

Caso A) Nessuna eliminazione della doppia imposizione

		imposta dovuta	utile al netto delle imposte
base imponibile nello Stato S	100		
imposta dovuta nello Stato S		30	70
base imponibile nello Stato R (100 + 100)	200		
imposta dovuta nello Stato R		60	140
utile al netto delle imposte applicate in entrambi gli Stati: $200 - (30 + 60) = 110$			
effettivo carico fiscale	45%		

Caso B) Metodo della deduzione

		imposta dovuta	utile al netto delle imposte
base imponibile nello Stato S	100		
imposta dovuta nello Stato S		30	70
base imponibile nello Stato R $(100 + 100) - 30$	170		
imposta dovuta nello Stato R		51	149
utile al netto delle imposte applicate in entrambi gli Stati: $200 - (30 + 51) = 119$			
effettivo carico fiscale	40,5%		

Caso C) Metodo del credito

		imposta dovuta	utile al netto delle imposte
base imponibile nello Stato S	100		
imposta dovuta nello Stato S		30	70
base imponibile nello Stato R (100 + 100)	200		
imposta dovuta nello Stato R		60	
credito riconosciuto nello Stato R per imposte pagate nello Stato S		(30)	
imposta netta dovuta nello Stato R		30	170
utile al netto delle imposte applicate in entrambi gli Stati: $200 - (30 + 30) = 140$			
effettivo carico fiscale	30%		

Caso D) Metodo dell'esenzione

		imposta dovuta	utile al netto delle imposte
base imponibile nello Stato S	100		
imposta dovuta nello Stato S		30	70
base imponibile nello Stato R	100		
imposta dovuta nello Stato R		30	70
utile al netto delle imposte applicate in entrambi gli Stati: $200 - (30 + 30) = 140$			
effettivo carico fiscale		30%	

Le convenzioni contro le doppie imposizioni

- L'adozione di strumenti convenzionali consente a ciascuno dei Paesi interessati di perseguire due distinti obiettivi: evitare, come già anticipato, **il rischio di doppia imposizione**, nonché **prevenire l'evasione e l'elusione fiscale** mediante l'individuazione, in rapporto a determinati comparti impositivi, di procedure per consentire lo scambio di informazioni e favorire la mutua assistenza tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti.

Tali accordi sono, infatti, comunemente distinti in due macro tipologie:

- da un lato, quelli a contenuto **sostanziale**, ossia finalizzati a regolamentare, ripartendole, le potestà impositive degli Stati contraenti;
- dall'altro, quelli a contenuto **procedurale**, allorché si tratti di intese destinate, esclusivamente od in aggiunta agli scopi menzionati in precedenza, a disciplinare la reciproca assistenza amministrativa per l'accertamento e riscossione dei relativi tributi.

FINALITA'

- Attraverso le convenzioni contro le doppie imposizioni, gli Stati contraenti rinunciano, a condizione di reciprocità, ad una quota del prelievo fiscale spettante in forza della propria disciplina interna, al fine di evitare che il contribuente sia gravato da una imposizione maggiore di quella che subirebbe se non operasse in un contesto internazionale.

METODI PER EVITARE DOPPIE IMPOSIZIONI

- *il metodo della ripartizione dei redditi*, in virtù del quale si procede alla distinta individuazione dei redditi considerati tassabili solo nel Paese della fonte e di quelli ritenuti tassabili solo in quello di residenza del soggetto beneficiario;
- *il metodo della ripartizione delle imposte*, in base al quale lo stesso reddito viene tassato sia nello Stato della fonte che in quello del beneficiario, ma il primo si impegna a diminuire l'aliquota d'imposta entro livelli concordati in sede negoziale mentre il secondo a *concedere* un credito d'imposta attraverso il quale il percettore del reddito può scomputare dal proprio debito impositivo le imposte versate all'estero. **A quest'ultimo metodo si ispirano tutte le convenzioni stipulate dall'Italia**

- I trattati contro le doppie imposizioni appartengono generalmente alla categoria dei ***trattati bilaterali***; gli esempi di *trattati multilaterali* nel settore fiscale sono molto rari in ragione del fatto che necessiterebbero, per poter efficacemente operare, di un elevato livello di armonizzazione fra i sistemi fiscali dei Paesi firmatari.
- Il problema della stipula di convenzioni espressamente deputate a risolvere i potenziali conflitti fra giurisdizioni fiscali, è emerso, storicamente, nell'ambito delle grandi organizzazioni internazionali, a cominciare dalle Nazioni Unite.

- In tempi più recenti, l'organo che ha assunto il ruolo di principale punto di riferimento per la conclusione delle convenzioni in parola è il Comitato Fiscale dell'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico).

Articolazione dei trattati

- una prima parte è dedicata all'individuazione dei tributi ai quali, all'interno dei territori delle parti contraenti, gli stessi dovranno essere applicati;
- successivamente, una serie di disposizioni forniscono talune definizioni di portata generale *richiamate* dalle norme seguenti;
- una parte conclusiva è dedicata alla previsione degli strumenti attraverso i quali le regole individuate trovano concreta applicazione.

Sono quindi contemplate, con riferimento a ciascun tipo di reddito, le regole in base alle *quali* deve essere determinato il luogo dell'imposizione.

- per i *redditi d'impresa*, la regola prevalente è quella della loro tassabilità nel Paese in cui sono prodotti mediante una stabile organizzazione;
- i *redditi di lavoro autonomo* sono ritenuti imponibili nello Stato in cui l'attività viene svolta con carattere di continuità e mediante una installazione fissa;
- per i *redditi di lavoro dipendente* è prevista la tassabilità nello Stato d'origine del lavoratore o del datore di lavoro, a meno che la permanenza nello Stato di effettivo svolgimento del lavoro non sia superiore ad un certo periodo di tempo;
- i *redditi di immobili* sono assoggettati a tassazione nello Stato in cui i beni sono localizzati;
- *dividendi, interessi e royalties* sono considerati tassabili nel Paese del percipiente;

- In quanto trattati internazionali, gli aspetti connessi alla stipula ed all'efficacia delle convenzioni contro le doppie imposizioni sono regolate dalla “**Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati**” del 23 maggio 1969, ratificata dall'Italia con Legge 12 febbraio 1974, n. 112.
- In merito agli aspetti procedurali, tali intese entrano a far parte dell'ordinamento giuridico al termine di un *iter* suddiviso per fasi.

- La prima si concretizza nello studio di fattibilità che permette di valutare le ragioni di opportunità politica ed economica alla base della firma di un accordo bilaterale con un determinato Stato.
- Questa fase prevede una serie di contatti diplomatici e, in quanto tale, rientra nelle competenze del Ministero degli Affari Esteri.
- Effettuato lo studio sull'opportunità politico-diplomatica, si passa alla fase giuridica in cui l'Amministrazione finanziaria entra in contatto con l'analoga struttura dell'altro Stato per la valutazione tecnica del trattato.
- Durante i primi contatti avviene lo scambio e l'esame delle bozze di accordo (cosiddetti *draft*) con cui le Amministrazioni interessate evidenziano le proprie preferenze per il trattamento tributario da riservare alle varie categorie di reddito ed, eventualmente, di patrimonio.

- Se non emergono posizioni di rilevante incompatibilità si passa alla negoziazione del trattato, prendendo come base di discussione una delle due proposte di intesa.
- Gli articoli vengono esaminati, modificati ed approvati uno per volta fino alla stesura del trattato finale che viene accettato e siglato ad opera delle Parti (cosiddetta *parafatura*) dopo averlo tradotto nella lingua ufficiale dei Paesi coinvolti.
- Può anche darsi luogo alla stipula di protocolli aggiuntivi e allo scambio di lettere per la formalizzazione di aspetti non inclusi nel testo dell'accordo.
- Il testo parafato viene successivamente sottoposto, in Italia, alla firma del Ministro dell'Economia e delle Finanze e poi alla ratifica del Parlamento, atto quest'ultimo che, però, non conclude l'*iter* procedurale.
- La Convenzione, infatti, entra in vigore solo dopo lo scambio degli strumenti di ratifica con l'altro Paese ossia dopo l'invio reciproco, per le vie diplomatiche ufficiali, degli estremi delle rispettive leggi di ratifica.

Quanto ai rapporti con la normativa interna, le disposizioni nazionali di riferimento sono:

- l'art. **75 del D.P.R. n. 600/73**, a norma del quale “nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia”; trattasi di una previsione superflua, in quanto l'obbligo di rispettare gli accordi internazionali – in virtù del quale, in caso di conflitto con la legislazione nazionale, prevale sempre la convenzione, anche se antecedente – costituisce un principio consolidato di diritto internazionale;
- l'art. **169 (già 128) del TUIR**, per il quale le disposizioni dello stesso Testo Unico “si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione”; trattasi di una regola già sancita dalla stessa Amministrazione finanziaria, con la circolare ministeriale 4 ottobre 1984, n. 33.

- È appena il caso di sottolineare che, essendo recepiti negli ordinamenti interni con legge ordinaria, i trattati in parola acquistano il valore di fonti di rango primario.
- In linea teorica, quindi, un successivo intervento legislativo di pari rango potrebbe modificare una certa disciplina convenzionale; tale ipotesi, peraltro, appare essere scongiurata dal menzionato art. 75 e, più in generale, in base ad una corretta applicazione del generale principio di specialità delle leggi di ratifica rispetto alle norme interne di adattamento.

Il Modello di convenzione OCSE

- il Modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, periodicamente rivisitato ed integrato, rappresenta, nello svolgimento delle attività di redazione e negoziazione dei trattati bilaterali, il punto di riferimento per tutti gli Stati membri e, talvolta, anche per i Paesi non aderenti all'Organizzazione.
- Tale prototipo, unitamente al relativo Commentario, fornisce, infatti, indicazioni di carattere interpretativo e di orientamento per la stipula dei singoli Trattati e la soluzione delle relative problematiche.

- Di norma, le convenzioni che si ispirano a questo Modello si applicano nei riguardi dei soggetti residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti, conformemente alle indicazioni contenute nel capitolo 1 del Modello OCSE.
- Le imposte rientranti nel campo di applicazione di questi trattati sono generalmente indicate – in linea con il capitolo 2 del Modello – nell'art. 2 di ogni convenzione e riguardano sia l'IRPEF che l'IRPEG (ora IRES); solo alcune convenzioni contemplano anche la soppressa ILOR e le imposte sul patrimonio.
- Da evidenziare che, a mente del comma 4 del citato art. 2 del Modello, è prevista l'applicazione delle disposizioni pattizie anche alle imposte di natura identica o analoga, che dovessero entrare in vigore successivamente, in via aggiuntiva o sostitutiva alle imposte dianzi indicate.
- I capitoli 3, 4 e 5 del predetto Modello contengono, rispettivamente, i presupposti territoriali di imposizione per ciascuna categoria di reddito, quelli per la tassazione dei patrimoni e i metodi per evitare le doppie imposizioni.
- I capitoli 6 e 7 recano, rispettivamente, talune disposizioni di portata specifica e quelle concernenti l'entrata in vigore.

- Particolare rilievo assumono le disposizioni del Modello destinate a chiarire il significato di certe espressioni allo scopo di ridurre al minimo i margini di contrasto applicativo fra gli Stati e di orientare l'attività interpretativa di questi ultimi.

Tra i precetti di questo tipo, si evidenziano le seguenti previsioni:

- a norma dell'art. 3:
- il termine “*persona*” è comprensivo delle persone fisiche, delle società e di ogni altra associazione di persone;
- il termine “*società*” comprende ogni persona giuridica od ente considerato tale ai fini dell'imposizione, con esclusione quindi delle società di persone;
- le nozioni di “*impresa di uno Stato contraente*” e “*impresa dell'altro Stato contraente*” indicano, rispettivamente, l'impresa esercitata da un residente in uno Stato contraente e quella esercitata da un residente dell'altro Stato contraente;

- l'art. 4 precisa che l'espressione "*residente di uno Stato contraente*" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga; quando, in base alle suddette previsioni, una persona diversa da una persona fisica è residente in entrambi gli Stati, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui si trova la sede della sua direzione effettiva, intesa quale luogo ove l'attività viene effettivamente esercitata, anche se diverso da quello in cui si trova fisicamente la sede della società o dell'impresa;

- l'art. 5 si occupa della nozione di “*stabile organizzazione*”, che ha trovato nel nostro ordinamento una apposita specificazione normativa solo di recente, a seguito dell'introduzione dell'IRES;
- l'art. 6, relativamente all'espressione “*beni immobili*”, rinvia alla legislazione dello Stato contraente in cui i beni sono situati;
- l'art. 10 fornisce la nozione di “*dividendi*”, intesi quali redditi derivanti da azioni o buoni di godimento, da quote minerarie, da quote di fondatore o da altre quote di partecipazione agli utili, ad eccezione dei crediti, nonché i redditi di altre quote sociali assoggettabili allo stesso regime fiscale dei redditi delle azioni secondo la legislazione fiscale dello Stato di cui è residente la società distributrice;

L'art. 11 si occupa dei termini "*interessi*" e "*royalties*" (o canoni), definendoli, rispettivamente:

- i redditi da crediti da ogni tipo, garantito o meno da ipoteca e portanti o meno un diritto di partecipazione agli utili del debitore ed in particolare redditi da titoli del debito pubblico, da buoni ed obbligazioni, compresi i premi annessi a tali titoli, buoni od obbligazioni, con esclusione delle penali relative a ritardati pagamenti;
- i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione di un diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche comprese le pellicole cinematografiche, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni, modelli, progetti, formule o processi segreti, o per l'uso oppure per la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.

Gli sviluppi del Modello OCSE

- Fra le modifiche via via apportate all'originario impianto del Modello, particolarmente significative sono quelle introdotte nel 1992 con il proposito di adeguarne il contenuto alle innovazioni intervenute nei sistemi di gestione delle attività economiche internazionali ed i connessi risvolti fiscali a seguito dei processi di globalizzazione e liberalizzazione delle economie dei Paesi membri dell'OCSE.

- In quel contesto, si tentò, per la prima volta, di affrontare il problema della *pianificazione fiscale internazionale* (o *tax planning*), intesa quale attività finalizzata a minimizzare gli oneri tributari, sfruttando sia le differenze esistenti nei sistemi impositivi dei vari ordinamenti sia le stesse convenzioni.

- Il dibattito su questo tema assunse una tale rilevanza in sede di revisione dello schema OCSE del 1992, da rendere opportuna una modifica della stessa denominazione del Modello al fine di segnalare il progressivo ampliamento del campo di applicazione oggettivo delle intese, non più limitato al problema della doppia imposizione, ma esteso alla condivisione di misure finalizzate a risolvere più ampie problematiche di carattere internazionale, ivi comprese quelle connesse alla necessità di contrastare il ricorso a pratiche fraudolente in danno delle finanze degli Stati contraenti.

In via generale, il problema dell'elusione o dell'evasione fiscale internazionale è affrontato nei trattati che si ispirano al Modello OCSE attraverso due sistemi:

- *le clausole anti-abuso;*
- le disposizioni che disciplinano lo *scambio di informazioni* fra le Amministrazioni degli Stati contraenti allo scopo di potenziare i mezzi istruttori utilizzabili per il contrasto di fenomeni illeciti.

Le convenzioni stipulate dall'Italia

- L'Italia ha attualmente stipulato convenzioni contro le doppie imposizioni con quasi 80 Stati esteri, utilizzando, di massima, lo schema del Modello OCSE; tutti gli atti convenzionali sottoscritti dal nostro Paese contengono previsioni destinate ad evitare l'insorgere di rischi di reiterazione dell'imposizione sul reddito e, in taluni casi, sul patrimonio, mentre non tutti contengono disposizioni dirette a regolamentare lo scambio di informazioni e la reciproca assistenza amministrativa per prevenire e reprimere l'evasione e l'elusione fiscale internazionale.
- L'elenco ed i testi, entrambi sottoposti a costante evoluzione e continui aggiornamenti, delle convenzioni stipulate dall'Italia sono disponibili consultando il sito internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento per le Politiche Fiscali, all'indirizzo: <http://www.finanze.it/export/sites/default/finanze/dipartimentopolitichefiscali/osservatoriointernazionale/convenzioni/index.htm>.

Il problema dell'interpretazione

- Relativamente agli aspetti connessi alla interpretazione ed alla concreta applicazione delle convenzioni internazionali possono sorgere problematiche di indubbia complessità per la cui soluzione, stante la mancanza di un organo giurisdizionale competente a pronunciarsi, non sono ipotizzabili efficaci rimedi diversi dalla disapplicazione dell'accordo, con tutte le conseguenze correlate a tale evenienza.
- Ovviamente, nessuna questione interpretativa si pone allorquando lo stesso testo convenzionale si preoccupi di chiarire espressamente il significato da attribuire a certi termini.

- Diversamente, trattandosi di atti che, attraverso la procedura di ratifica, diventano norme interne di ciascun Paese aderente, le convenzioni in materia fiscale sono di norma interpretate attraverso i criteri ermeneutici adottati all'interno di ciascun ordinamento; è evidente, quindi, che le eventuali differenze esistenti fra i parametri interpretativi degli Stati interessati possano essere fonte di contrasti, se non ricondotti a canoni di compatibilità.

- I principi generali cui occorre uniformare l'attività dell'interprete sono ricavabili dal diritto tributario internazionale, dalle disposizioni normative esistenti all'interno degli ordinamenti interessati e, soprattutto, dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati, ai sensi della quale "ogni convenzione deve essere interpretata secondo il principio della buona fede, in base al significato comune delle parole nel contesto generale del trattato ed alla luce del suo oggetto e scopo".

- Qualora attraverso la cooperazione fra le competenti Autorità dei Paesi stessi non si riesca, quindi, a pervenire a forme di interpretazione concordata, è necessario che ciascuno Stato provveda a seguire una linea ermeneutica che tenga conto, oltre che dei principi generali ricavabili dalle fonti sopra indicate, anche dei principi che hanno ispirato la stipula del trattato, se del caso valorizzando i contenuti dei lavori preparatori e dei protocolli finali o aggiuntivi.

- In linea generale si può affermare che il principale canone interpretativo in materia è quello *sistematico*; ciò risulta anche dal contenuto dell'art. 3, paragrafo 2, del Modello di convenzione OCSE, ai sensi del quale “per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente le espressioni non ivi definite, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione, hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato relativo alle imposte alle quali si applica la Convenzione”.
- La norma, oltre a ribadire la prevalenza delle definizioni fornite direttamente dal trattato, richiama, quindi, la legislazione del Paese in cui questo deve essere applicato, limitatamente, però, alla specifica normativa riferita alle imposte di cui la convenzione stessa si occupa.

- Per quanto concerne il richiamo al *contesto*, occorre ricordare che in tale concetto devono essere ricompresi:
- a norma dell'art. 31, paragrafo 2, della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati, il testo della convenzione, il preambolo, gli allegati, ogni altro accordo riferibile alla convenzione stessa, intervenuto fra le parti in occasione della stipula, nonché ogni altro “strumento” avente rapporto con il trattato stabilito da una o più parti ed accettato dalle altre;
- secondo le elaborazioni della dottrina che si è occupata specificamente del problema dell'interpretazione dei trattati in materia tributaria, anche tutti gli altri criteri ermeneutici indicati dalla stessa Convenzione di Vienna, quali i lavori preparatori, i protocolli successivi – spesso preordinati a modificare successivamente le intese raggiunte o a fornire una sorta di interpretazione autentica – gli “scambi di note”, i “mutui accordi” e, con specifico riferimento allo schema OCSE, l'apposito “Commentario” predisposto dallo stesso Organismo.

- Le oggettive difficoltà che le stesse Autorità degli Stati contraenti possono trovare in sede di interpretazione delle norme convenzionali inducono a spostare la riflessione sui margini entro i quali il contribuente possa far valere, in sede contenziosa, analoghi problemi incontrati per uniformare il proprio comportamento alle indicazioni dei trattati.
- La questione rileva ai fini delle disposizioni contenute nell'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, a norma del quale “la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste da leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce”, nonché dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che dispone “non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento”.

- taluni orientamenti della giurisprudenza inducono a valutare l'inottemperanza alle disposizioni convenzionali (nonostante il valore di legge ordinaria dello Stato che raggiungono a seguito della ratifica) da parte del privato con criteri meno rigidi rispetto all'inosservanza delle altre norme interne, attesa la peculiare genesi che caratterizza le prime, la confluenza di diverse culture giuridiche, le difficoltà linguistiche, la necessità di tenere presenti i criteri interpretativi del diritto internazionale e i contenuti degli altri testi comunque collegati a quello principale, tutti fattori che indubbiamente conferiscono al trattato profili di peculiare complessità.

Il problema dell'applicazione

- Diverso da quello dell'interpretazione è il problema della pratica attuazione delle disposizioni contenute nei trattati; a prescindere dalle implicazioni, per così dire, “politiche”, ciò che in questa sede interessa rilevare è come, dalla mancata applicazione del testo convenzionale, possa discendere un duplice ordine di conseguenze.

- In primo luogo, si possono determinare gravi lesioni della sfera giuridica dei contribuenti, dovute all'impossibilità di far concretamente operare i meccanismi necessari ad evitare la doppia imposizione; ovviamente, il singolo interessato ha la possibilità di attivare i meccanismi di tutela amministrativa e giurisdizionale contemplati nel proprio ordinamento, ma, ovviamente, l'esito di queste iniziative non può in alcun modo incidere sull'autonomia con cui l'altro Stato contraente può procedere all'applicazione del trattato in forza della propria sovranità.

- Questa constatazione ha indotto l'ordinamento internazionale ad individuare più efficaci soluzioni, sia attraverso meccanismi di scambio d'informazioni preordinate a risolvere problematiche del genere, sia mediante la possibilità offerta ai contribuenti di sollecitare l'attivazione, da parte delle Amministrazioni interessate, di *procedure amichevoli* per risolvere eventuali controversie; ad esempio, l'art. 25 del Modello OCSE riconosce all'interessato il diritto di proporre istanza per l'instaurazione di una tale procedura nell'ipotesi di misure che comportino o possano comportare un'imposizione non conforme alle disposizioni convenzionali, al fine di risolvere in via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della convenzione, nonché per eliminare la doppia imposizione nei casi non contemplati dal trattato.

- In secondo luogo, qualora si tratti di applicare le norme convenzionali volte a prevenire o reprimere comportamenti ritenuti potenzialmente illeciti, una mancata o inadeguata collaborazione fra i competenti Organi nazionali interessati può determinare ampi spazi per il consolidarsi di pratiche internazionali di carattere evasivo o elusivo.

- Un settore in cui possono presentarsi problematiche del genere è quello delle cosiddette *verifiche simultanee*, attraverso le quali le Amministrazioni fiscali dei Paesi contraenti possono avviare, contemporaneamente e in modo coordinato, azioni di accertamento nei confronti dello stesso contribuente all'interno dei rispettivi territori nazionali.

- È importante sottolineare che gli accordi in argomento sono semplicemente finalizzati a preconstituire le basi per la cooperazione fra gli Stati, ma non possono assolutamente modificare le rispettive legislazioni interne che disciplinano l'attività ispettiva e i poteri d'accesso e di accertamento; allorché le limitazioni normative esistenti in un certo ordinamento non consentano di approfondire certi aspetti di una determinata operazione internazionale, l'iniziativa collaborativa potrà, dunque, risultare frustrata.

I PRINCIPI RELATIVI AL COMPARTO TRIBUTARIO

- SONO STATE INDIVIDUATE IN MATERIA TRIBUTARIA ALCUNE NORME CHE SEMBRANO RISPONDERE AI REQUISITI DELLE CONSUETUDINI INTERNAZIONALI

1 UNO STATO E' LEGITTIMATO A
TASSARE UNO STRANIERO SOLO IN
RELAZIONE A FATTISPECIE CHE
ABBIANO UN COLLEGAMENTO
SUFFICIENTE O RAGIONEVOLE COL
SUO TERRITORIO.

2 UNO STATO NON PUO' TASSARE UN
ALTRO STATO CHE ABBIA REDDITI O
COMPIA ATTI OGGETTO DI
TASSAZIONE NEL SUO TERRITORIO.

3 NON POSSONO ESSERE TASSATI GLI
AGENTI E I RAPPRESENTANTI
DIPLOMATICI DI UN ALTRO STATO.

- PRINCIPIO DI ESCLUSIVITA' DELLA LEGGE TRIBUTARIA
- La potestà legislativa di uno Stato non ha limiti se non dovuti all'esistenza di norme internazionali contrarie (Convenzione Strasburgo del 25.01.1988)

Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione

Scopi delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione sono:

- a) l'eliminazione della doppia tassazione attraverso
 - 1) la ripartizione tra gli Stati contraenti della potestà impositiva;
 - 2) il ricorso a specifici meccanismi (esenzione – credito di imposta);
- b) il contrasto all'evasione fiscale tramite lo scambio di informazioni

I Modelli di Convenzione

- Il problema della doppia imposizione fu messo in evidenza già nel medioevo per essere poi delineato all'inizio del novecento,
- l'Italia tra il 1904 e il 1906 concluse delle convenzioni, in materia fiscale, con la Svizzera, la Romania e l'Austria



In primo luogo troviamo l'**OECE**

(Organizzazione Europea per la Cooperazione Economica)

trasformatasi successivamente in **OCSE**

(Organizzazione Europea per la Collaborazione e lo Sviluppo).

- Nell'OCSE fu istituito il **Comitato per gli affari Fiscali** che tra il 1956 ed il 1961 predispose ben QUATTRO RELAZIONI sulla *doppia tassazione* e i relativi metodi di eliminazione ED UN MODELLO DI CONVENZIONE con allegata una sorta di **COMMENTO**.

Modello OCSE: struttura e funzione

Nell'OCSE fu istituito il Comitato per gli affari Fiscali e nel 1963 fu emanato il primo **Modello di Convenzione sulla doppia imposizione** relativo al reddito e al capitale. Dal 1973 il Comitato ha effettuato delle modifiche al modello di convenzione del 1963 che ha indotto alla pubblicazione di un nuovo modello di convenzione sulla doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio nel 1977, nel 1999 e nel 2005 e nel 2008.

Questo modello è quello che la maggior parte dei paesi, tra i quale anche alcuni Stati non aderenti all'OCSE, utilizzano come guida per la stipulazione degli accordi internazionali in materia di doppia imposizione.

Di converso altri Stati (gli Stati Uniti) hanno elaborato un proprio modello. Nel 1980, il Dipartimento del Tesoro predispose un Modello che è poi divenuto il riferimento in sede di stipulazioni di Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Ancora nel 1980, un gruppo di esperti delle Nazioni Unite ha redatto il modello ONU di convenzioni contro le doppie imposizioni per i paesi in via di sviluppo.

- Nel 1963 fu emanato il PRIMO MODELLO DI CONVENZIONE sulla doppia imposizione relativo al reddito e al capitale

Dal 1973 il Comitato ha effettuato delle modifiche al modello di convenzione del 1963 che ha indotto alla pubblicazione di un nuovo modello di convenzione sulla doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio nel 1977 e nel 1992.

⇒ Questo modello è quello che la **MAGGIOR PARTE DEI PAESI**,

tra i quale anche alcuni Stati non aderenti all'OCSE, utilizzano come guida per la stipulazione degli accordi internazionali in materia di doppia imposizione.

⇒ Di converso altri Stati, come GLI STATI UNITI, hanno elaborato UN PROPRIO MODELLO:

difatti nel 1980, il Dipartimento del Tesoro predispose un Modello che sarebbe stato poi considerato il riferimento in sede di stipulazioni di Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dal proprio paese.

⇒ Nel 1980 il gruppo di esperti delle Nazioni Unite ha redatto il MODELLO **ONU** di convenzioni contro le doppie imposizioni, **PER i PAESI IN VIA DI SVILUPPO.**

PERCHÈ

Si riteneva che il MODELLO OCSE non fosse rappresentativo delle
loro particolari esigenze

ERA NECESSARIO PREDISPORRE UN MODELLO DI CONVENZIONE
PIÙ APPROPRIATO.

Le modifiche apportate riguardano il **principio di tassazione in base alla fonte del reddito**, cioè cedolare e territoriale, caratteristica dei paesi emergenti.



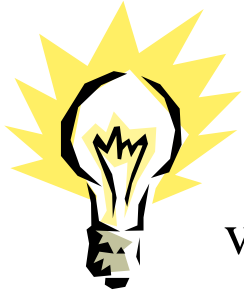
Il metodo per evitare la doppia imposizione peculiare
al modello ONU e alle Convenzioni ad esso uniformate:

il cd. “**tax matching credit**”

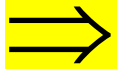
detto anche

“*tax sparing clause*”:

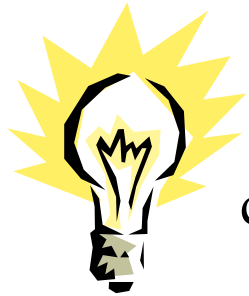
*nello Stato di residenza si possono dedurre le imposte
SPETTANTI allo Stato della fonte, anche se queste NON
PRELEVATE, in tutto o in parte, in virtù di una AGEVOLAZIONE
FISCALE concessa agli investitori stranieri.*



Non mancano critiche da parte degli *esperti dei paesi in via di sviluppo* perché si ritiene che gli interessi di questi paesi in verità non siano stati protetti.



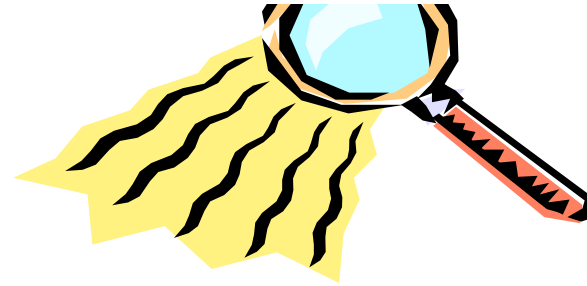
Ugualmente i **PAESI SUDAMERICANI** escludendo che nella redazione del modello di Convenzione OCSE fossero stati adeguatamente rappresentati e protetti i propri interessi, elaborarono nel 1971 uno schema di trattato conosciuto come **PATTO ANDINO o ACCORDO DI CARTAGENA .**



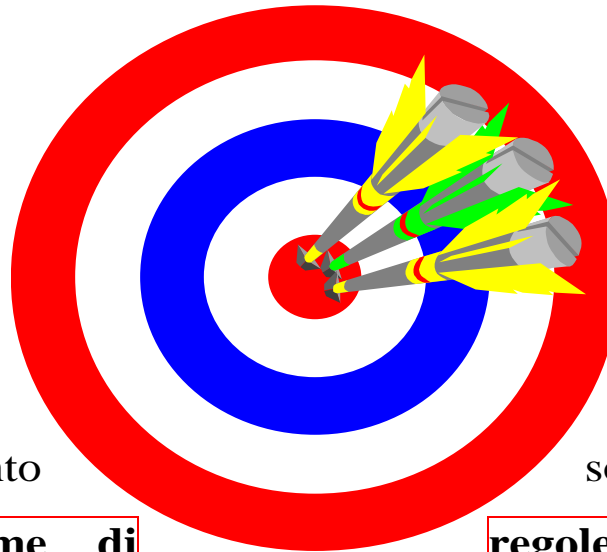
Si considerano le caratteristiche tributarie PROPRIE DEI PAESI IN VIA DI SVILUPPO e difatti si adotta quasi integralmente il criterio di TASSAZIONE NEL PAESE DELLA FONTE coerentemente con il principio di tassazione territoriale diffuso tra i paesi latino-americani.

Solo recentemente alcuni paesi hanno abbandonato tale criterio di tassazione, nel 1992 l'Argentina e la Repubblica Dominicana; mentre il Perù nel 1968.

LA FUNZIONE PRIMARIA del Modello
Convenzione OCSE è quella di **eliminare**
la DOPPIA IMPOSIZIONE GIURIDICA in
ambito INTERNAZIONALE.



Tale **OBIETTIVO**



può essere raggiunto solo in presenza di
un **sistema uniforme di** **regole** e **criteri**
suscettibile di **risolvere i problemi** connessi alla *contemporanea*
applicazione, da parte di due o più Stati, DI IMPOSTE COMPARABILI, sul
medesimo contribuente e sul medesimo reddito.

Il Modello OCSE ha sicuramente contribuito alla **soppressione** della doppia imposizione **internazionale**, perché ha stimolato la

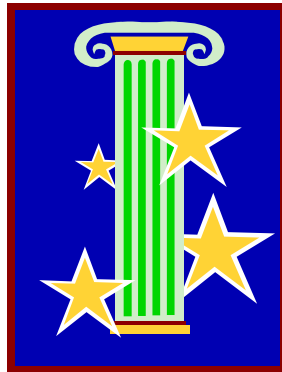
CONCLUSIONE DI ACCORDI

BILATERALI anche fra STATI NON

MEMBRI,



Le



fondamenta

del modello di convenzione OCSE sono
rappresentati

- 1) lo **Stato** della **residenza** del contribuente *elimina* la doppia tassazione con il *METODO DELL'ESENZIONE* o *DEL CREDITO D'IMPOSTA*
- 2) ed in secondo luogo lo **Stato** della **fonte** del reddito *riduce la propria imposizione sui redditi ivi prodotti limitando le categorie dei redditi tassabili*, in ossequio al principio di territorialità, e contenendo l'entità del prelievo.



E' interessante sottolineare che **sia il Modello OCSE che il Commentario**, ai singoli articoli, sono utilizzati anche dalla nostra **Amministrazione finanziaria** non solo in sede di **interpretazione** e di **applicazione delle disposizioni interne**, ma anche per **colmare eventuali lacune** concettuali presenti nel nostro ordinamento,

ad esempio il concetto di stabile organizzazione: art.5 del MODELLO

Il modello OCSE è stato oggetto di **ulteriori modifiche** (l'art.11 e 12 della convenzione OCSE riguardanti rispettivamente gli interessi e le royalties, i canoni) che si sono rese necessarie a causa sia dei mutamenti verificatesi nelle legislazioni interne, sia dello sviluppo di nuovi settori economici e di nuove tecnologie, sia dalla nascita di nuove tipologie di operazioni internazionali.

Le **modifiche apportate** alla convenzione e al commentario hanno

RAFFORZATO IL **PRINCIPIO DI TASSAZIONE ESCLUSIVA**

NELLO STATO DELLA **RESIDENZA** del contribuente.

Il fatto che il MODELLO DI CONVENZIONE indichi le **REGOLE** in base alle quali si individua il *POTERE IMPOSITIVO PREFERENZIALE* su determinati *REDDITI*, quindi di uno Stato anziché di un altro, ***non significa*** che solo questo Stato possa esercitare la propria attività legislativa statuale in materia tributaria.



Se la formula utilizzata dal modello OCSE
relativamente ad un certo reddito è la seguente:

“sarà imponibile soltanto nello Stato”

(“shall be taxed only”)

significherà che l’altro Stato,
di regola lo **Stato della fonte**,

esenterà quel reddito,

**IL REDDITO SARÀ TASSATO SOLO NELLO STATO DELLA
RESIDENZA: VIENE SOTTRATTO IL POTERE DI IMPOSIZIONE ALL’ALTRO
STATO CONTRAENTE.**

Il Comitato Fiscale dell'OCSE non prese posizione sul metodo più opportuno per eliminare la doppia imposizione, per cui fu concessa ampia libertà agli Stati di decidere.

L'art.23, paragrafo A e B, del Modello OCSE predispone due metodi per risolvere il problema della doppia imposizione essi concernono lo STATO di RESIDENZA DEL BENEFICIARIO DEL REDDITO, sarà difatti proprio questo Stato a dover eliminare la doppia imposizione attraverso i metodi previsti dallo stesso articolo;

si potrà scegliere alternativamente:

esenzione del reddito o imputazione del reddito

- **il metodo dell'esenzione** esclude dall'imposizione i redditi di fonte estera: disciplinato all'art.23 A

L'esenzione prevista dal Modello OCSE si applica indipendentemente dal fatto che lo Stato della fonte o della residenza tassi effettivamente i redditi o i patrimoni, si parla di divieto di *doppia imposizione virtuale o potenziale*.

- e il metodo del **credito d'imposta**, sancito all'art.23 B, viene garantita la deducibilità delle imposte assolate all'estero.

Modello OCSE: struttura e funzione

Titolo – Preambolo

Capitolo I: scopo del trattato

- ambito di applicazione soggettivo
- ambito di applicazione oggettivo => imposte prese in considerazione

Capitolo II: definizioni

- Art. 3: definizioni generali
- Art. 4: nozione di residenza
- Art. 5: stabile organizzazione

Capitolo III: ripartizione della potestà impositiva relativamente alle imposte sul reddito

- Articoli da 6 a 21
- *Exclusive rights vs. non-exclusive rights vs. limited rights* (ritenute)

Capitolo IV: ripartizione della potestà impositiva relativamente alle imposte sul patrimonio

- “*shall be taxable only*” vs. “*may be taxed*”

Capitolo V: eliminazione della doppia tassazione

- esenzione
- credito di imposta

Capitolo VI: disposizioni speciali

non discriminazione; procedure amichevole; scambio di informazioni; diplomatici; clausole di limitazione dei benefici.

Capitolo VII: disposizioni finali

entrata in vigore; durata