

CAPITOLO PRIMO
PREMESSE GENERALI
E INTRODUZIONE AI TRATTATI ITALIANI

SOMMARIO: 1. Oggetto, scopo e metodo della ricerca. – 2. Delimitazione della ricerca al diritto dei trattati internazionali italiani contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio. – 3. La funzione dei trattati italiani in ragione del loro titolo e preambolo.

1. Oggetto, scopo e metodo della ricerca.

In concomitanza con l'internazionalizzazione dei mercati e dei rapporti economici, che ha connotato gli ultimi decenni¹, la dottrina ha constatato come l'approccio casistico agli istituti tributari, caratteristico dei paesi di *common law*, sia divenuto ormai prevalente, oltre che nel diritto europeo e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, anche nel diritto delle convenzioni internazionali².

Non più appannaggio soltanto del diritto di fonte giurisprudenziale dei *paesi di common law*, l'approccio casistico ha, infatti, conosciuto un notevole sviluppo in conseguenza dell'espansione che in questi ultimi decenni ha investito il diritto internazionale, con la globalizzazione, erodendo ambiti normativi alle discipline nazionali. Ne è risultato, in materia fiscale, una forte promozione dello strumento di normazione bilaterale (oltre che multilaterale) offerto dai trattati internazionali, fonti di norme giuridiche particolari.

Forse, proprio per controbilanciare questo particolarismo, maggiormente difficoltoso da inquadrare, negli studi internazionalistici in tema di doppie imposizioni si è avuto più riguardo per le clausole dei Modelli di trattato, in specie dell'OCSE, che non, in modo diretto, per le norme convenzionali dei vari accordi bilaterali, ed ancor meno per la comparazione delle norme dei diversi trattati di un medesimo Stato (cosiddetti, "*parallel treaties*").

Si può ben comprendere, tuttavia, come, fra particolarismo e istanze di generalità, tutto ciò abbia contribuito a far poca chiarezza nella sistematizzazione di una materia che, già di per sé, è complessa da inquadrare (non fosse altro che per la sua letteratura smisurata), data la sua vastità, pur essendo relativamente giovane, se si considera che risale a meno di un secolo fa (anni trenta) la ricerca entro le convenzioni internazionali, da parte di uno dei primi autorevoli cultori della materia³, del concetto di doppia

¹ Fra i primi ad aver colto il fenomeno di internazionalizzazione e di dematerializzazione della ricchezza, cfr.: TREMONTI G.-VITALETTI G., *La fiera delle tasse*, Bologna, 1991, 114-115.

² Questo profilo è stato particolarmente colto da: FANTOZZI A., *La stabile organizzazione*, RDT, 2013, I, 99-100, osservando come sia soprattutto l'istituto della stabile organizzazione a consentire questa evidenza.

³ DORN H., *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni*, RDFS, 1938, I, 122. La ricerca di Dorn seguiva a studi ed opere di rilievo, quali furono quelle di: GARELLI A., *Il diritto internazionale tributario*,

imposizione per dimostrarne la giuridicità, che altri contestavano.

Nonostante, poi, alcuni ambiti del diritto convenzionale tributario abbiano conosciuto un ampio dibattito dottrinale – per rimanere nel più noto, quello degli utili di impresa – difficilmente si è scesi nell'esame delle specifiche disposizioni, fra regole generali ed eccezioni, che, all'interno di un singolo trattato, porgono, variamente combinandosi fra loro, la definizione di stabile organizzazione del pertinente trattato, con esiti generici in ordine alla ricostruzione dell'istituto convenzionale (valga per tutti la riduzione della definizione di stabile organizzazione materiale a quella di sede fissa di affari, nonostante la prima, in alcuni accordi bilaterali italiani, non si esaurisca affatto nella seconda).

In ogni caso, anche a riguardo della stabile organizzazione come sede di affari, altrettanto difficilmente si è scesi nel riscontro, da un accordo bilaterale italiano all'altro, della direzione verso cui poteva espandersi la sua forza di attrazione limitata e della latitudine di tale espansione, così come della maggiore o minore ampiezza delle eccezioni costituite dalle attività preparatorie e ausiliarie, od altro ancora.

Lo stesso discorso può essere ripetuto, a maggior ragione, nei confronti di altri ambiti di materia che, diversamente dagli utili di impresa, hanno conosciuto minor attenzione sotto il profilo scientifico – ad esempio i redditi da professioni indipendenti – forse nel presupposto teorico (infondato) che la relativa disciplina convenzionale si appiattisse su un unico criterio di collegamento, quello di base fissa, tendenzialmente ripetitivo della stabile organizzazione. Ciò che non è, essendo gli accordi bilaterali italiani molto più fantasiosi, anche rispetto ai Modelli di trattato, nel porgere una varietà di criteri di collegamento alternativi in questo ambito.

Solo in parte, infatti, le divergenze che esistono da una Convenzione italiana all'altra riflettono l'approccio del Modello OCSE e del Modello delle Nazioni Unite fra Stati in via di sviluppo e Stati industrializzati, nonché, per quanto pertinente, del Modello di trattato statunitense.

Esiste, infatti, una prassi internazionale che supera, o comunque si discosta, da detti Modelli.

Insomma, è questa una ricerca casistica, un esercizio al particolarismo.

Particolarismo, cui costringerà prossimamente anche il deposito, da parte dell'Italia, dei suoi strumenti di ratifica della Convenzione Multilaterale anti BEPS⁴, in ragione

Torino, 1899; FASOLIS G., *Le doppie imposizioni*, Città di Castello, 1914; GRIZIOTTI B., *L'imposition fiscale des étrangers*, RCADI, 1926, III, 40; GUGGENHEIM P., *L'imposition des successions en droit international et le problème de la double imposition*, Genève, 1928; NIBOYET P., *Les doubles impositions au point de vue juridique*, RCADI, 1930, I, 12; SPITALER A., *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Reichenberg, 1936.

⁴ Importante, stante l'impatto che avrà sui singoli trattati italiani, è la Convenzione multilaterale stipulata nel novembre 2016 fra oltre 100 Stati per integrare i vigenti trattati bilaterali con misure di contrasto alle strategie abusive di erosione della base imponibile e di sviamento del reddito, incluse le misure (procedura amichevole ed arbitrato) che, funzionali alla soluzione delle controversie internazionali, assicurano al contribuente maggior certezza e prevedibilità della gestione degli affari, ossia, la *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profits Shifting* – BEPS (rinvio al Volume 1, *Principi ed istituti*, cap. tredicesimo).

Tuttavia, l'Italia, che è Firmataria della Convenzione, ad oggi non ha ancora eseguito il deposito dei propri strumenti di ratifica (fonte sito ufficiale: <http://oe.cd/ml>) e, pertanto, per essa la Convenzione multilaterale non è ancora entrata in vigore.

della modifica che essa determina dei vari trattati bilaterali italiani.

Alla luce di ciò sono apparse come ineludibili, a scapito altrimenti dell'approfondimento e del rigore della ricerca, le inserzioni, da un lato, di testi del diritto convenzionale in lingua italiana, dall'altro, di testi in lingua inglese dei vari Modelli-tipo di trattato⁵, questi ultimi anche, e soprattutto, nella loro dimensione evolutiva, nei vari stadi di sviluppo che hanno conosciuto dal 1963 ad oggi⁶.

Modelli, assunti a riferimento, ai fini di stabilire una base comparativa di partenza all'interno dei testi del diritto convenzionale italiano, in ragione della quale poi dare conto anche di ulteriori difformità fra loro di tali plurimi testi normativi (un centinaio circa).

Questi Modelli, d'altronde, e l'indagine lo dimostra appieno, costituiscono ormai da decenni modelli giuridici imprescindibili per il diritto convenzionale tributario⁷.

Il presente lavoro si pone in continuità con il Volume I, *Principi ed istituti*, che ne costituisce la trama di base. Continuità nel senso sopra illustrato, cioè, come ricerca di diritto comparato sui singoli accordi bilaterali italiani contro le doppie imposizioni, dimensione che manca nel primo Volume, dedicato, come esprime il titolo, allo studio dei principi generali ritraibili dal diritto convenzionale tributario (esteso anche, oltre l'ambito del presente Volume, ad importanti convenzioni multilaterali fiscali) e dai suoi istituti fondanti. Ciò che, in questo Volume, è dato per presupposto in ogni sua parte, a prescindere da un rinvio che vi sia esplicitato. I due Volumi sono perciò strettamente connessi, formando un tutt'uno⁸.

Entrambi i Volumi, pur coprendo il medesimo ambito di materia – peraltro vastissima, come già evidenziato – della monografia *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, di oltre 10 anni fa, non si sovrappongono in alcun modo a quest'ultima, aven-

Infatti, per ogni Firmatario che la ratifica, accetta o approva successivamente (ed è il caso dell'Italia) al deposito del quinto strumento di ratifica, avvenuto in data 22 marzo 2018 da parte della Slovenia (a seguire dopo l'Austria, l'Isola di Man, il Jersey e la Polonia), la Convenzione entrerà in vigore il primo giorno del mese successivo allo scadere di un periodo di tre mesi decorrente dalla data di deposito, da parte di tale Firmatario, dei suoi strumenti di ratifica, accettazione o approvazione (art. 34, 2° par.).

Un documento contenente un elenco provvisorio delle riserve e delle notifiche attese da parte dell'Italia, ai sensi delle disposizioni, rispettivamente, dell'art. 28, 7° par., e dell'art. 29, 4° par., della Convenzione multilaterale, non essendo state formulate dette riserve e notifiche al momento della sottoscrizione, è visibile *on line* (www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-italy-pdf).

⁵ Non esistendo testi ufficiali tradotti in lingua italiana di tali Modelli, si è preferito mantenerli in una delle lingue originarie (inglese). Eventuali traduzioni in italiano di tali Modelli e relativi Commentari presenti nel Volume non sono traduzioni ufficiali.

⁶ Come riporta: CASSESE S., *Discussioni sull'autonomia universitaria*, FI, 1990, V, 205, citando Tocqueville – che per capire la storia della Francia dei suoi giorni, gli anni trenta dell'ottocento, si chiuse in un archivio della città di Tours e, così, scrisse poi quel magnifico libro che è “L'antico regime e la rivoluzione” – si entra nel presente e nel futuro solo andando indietro, e cioè cercando di capire la storia.

⁷ In dottrina, per il ruolo dell'OCSE, insieme alle istituzioni europee, come uno dei principali artefici di modelli giuridici per il diritto dell'economia e il diritto fiscale: CIPOLLINA S., *Le “General Anti Avoidance (Abuse) Rules” in Italia e nel Regno Unito: un'analisi comparatistica*, RDFSF, 2017, I, 6.

⁸ Permane fra i due Volumi una differenza d'impostazione formale, di cui sono indice esteriore sia il sistema di annotazione, inglobato nel testo a caratteri ridotti nel primo Volume e, diversamente, rappresentato in nota a piè di pagina nel Volume 2, sia le citazioni bibliografiche, per le quali si è optato l'inserimento in nota.

di ciascuno uno proprio diverso ambito di approfondimento scientifico⁹.

Nel presente volume l'indagine è sviluppata con riferimento pressoché esclusivo agli accordi bilaterali stipulati dall'Italia ed attualmente in vigore, ciò che determina un insieme costituito da circa un centinaio di convenzioni.

Avendo riguardo alle corrispondenti norme interne che, per effetto dell'adattamento ad ognuna di queste convenzioni, entrano a far parte dell'ordinamento giuridico italiano, l'indagine comparata è, dunque, indirettamente rivolta al diritto positivo italiano.

La prospettiva della ricerca è quella che si possa guardare all'insieme di questi trattati bilaterali italiani, e così alle norme che si creano entro l'ordinamento giuridico italiano con l'adattamento ad essi, nei termini di "sistema", in modo da estrarre da queste norme, o dalle relative relazioni, tendenze di fondo, valori e principi che esprimono questa unità sistematica ed eventualmente giustificano la ricostruzione unitaria di una pluralità di fattispecie, pur particolari di ogni singolo trattato.

Un'avvertenza riguarda le abbreviazioni delle riviste per le citazioni della dottrina italiana e straniera, effettuate secondo un uso corrente in molteplici pubblicazioni internazionali¹⁰.

Una nota finale sul metodo della ricerca ha ad oggetto due rischi molto elevati che sono ad essa correlati.

Il primo è un rischio che la ricerca si traduca in un catalogo di *technicalities*, se non in un esasperato particolarismo. A tale riguardo, tuttavia, si evidenzia che la catalogazione, la mappatura è, in parte, inevitabile, in quanto, non esistendo precedenti scientifici di censimento delle norme giuridiche particolari che ne sono alla base, precedenti dai quali si possa partire e sui quali si possa innestare un lavoro di ulteriore elaborazione concettuale, occorre necessariamente rilevare queste basi normative di partenza, anche nella loro stratificazione cronologica e nella loro frequenza. Uno degli aspetti più interessanti nello svolgimento della ricerca è stata proprio la dimensione storico-evolutiva delle varie norme all'interno del sistema di *tax treaty law* italiano nelle diverse fasi che esso ha conosciuto, fasi segnate dai suddetti Modelli giuridici di riferimento.

Il secondo è un rischio di dispersione, data la vastità della materia che ne costituisce oggetto, già estesa di per sé in quanto diritto sovranazionale, ed ancor più dilatata dal passaggio trasversale anche entro i molteplici sistemi fiscali interni nella loro regolamentazione di situazioni a carattere internazionale. Ciò che impone di selezionare ambiti normativi, istituti e relative citazioni bibliografiche, per non svuotare di significato l'intera ricerca e la centralità che essa si impone di dare alla comparazione del diritto convenzionale.

2. Delimitazione della ricerca al diritto dei trattati internazionali italiani contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio.

L'indagine coinvolge quella che, sulla base della fonte ministeriale, costituisce la rete

⁹ Tale monografia costituisce, in particolare, il fondamento teorico di (personale) ricostruzione della materia intorno alla fattispecie convenzionale (individuata entro quello che, in genere, è l'art. 23 di ciascuno di detti accordi) avente funzione di eliminare la doppia imposizione, fattispecie di cui sono stati per l'appunto identificati gli elementi costitutivi.

¹⁰ L'elenco di tali abbreviazioni delle riviste è riportato nelle pagine precedenti, successivamente all'indice.

dei trattati italiani in vigore, costituita da 96 accordi, applicabili a 99 Stati ¹¹.

Dunque, le citazioni effettuate nel testo si intendono riferite alle convenzioni di seguito elencate, salva diversa indicazione.

Circa questi accordi bilaterali, tranne un accordo, che è stato concluso alla fine degli anni sessanta (Giappone, 1969), sedici sono degli anni settanta, stipulati a seguito della riforma tributaria che aveva reso necessaria una totale revisione dei previgenti accordi per via dell'introduzione di un'imposta sul reddito basata sulla mondialità del prelievo; ventotto sono degli anni ottanta, due dei quali sono ora applicabili complessivamente a 5 Stati per successione; ventotto risalgono agli anni novanta; infine, ventitré sono stati stipulati nel corso degli anni duemila.

Fra le convenzioni in vigore, è stato stipulato negli anni sessanta l'accordo con il Giappone e negli anni settanta gli accordi dell'Italia con: Irlanda, nonché Trinidad e Tobago (1971), Marocco e Zambia (1972), Tanzania (1973), Cipro (1974), Svizzera (1976), Singapore, Spagna, Thailandia e Ungheria (1977), Brasile (1978), Argentina, Egitto, Nuova Zelanda e Tunisia (1979). Inoltre, sono stati conclusi più di recente i protocolli che modificano le convenzioni con Cipro (2009), Singapore (2011) e Svizzera (2015).

Sono stati conclusi negli anni ottanta gli accordi italiani con: Filippine, Portogallo e Svezia (1980), Austria, Finlandia, Lussemburgo, Malta, (*ex*) Cecoslovacchia, ora Repubblica Ceca e Repubblica Slovacca (1981), Australia, Costa d'Avorio e (*ex*) Iugoslavia, ora Bosnia Herzegovina, Serbia e Montenegro (1982), Belgio (1983), Ecuador, Malaysia, Pakistan e Sri Lanka (1984), Norvegia, Polonia e (*ex*) Unione Sovietica, ora Kirghisistan e Tagikistan (1985), Cina (1986), Grecia e Kuwait (1987), Bulgaria e Regno Unito (1988), Corea del Sud, Francia e Germania (1989). Inoltre, sono stati conclusi più di recente i protocolli che modificano le convenzioni con Belgio (2004), Federazione Russa (2009), Malta (2009), Lussemburgo (2012), Corea del Sud (2012).

Risale agli anni novanta la stipulazione degli accordi italiani con: Bangladesh, Indonesia, Mauritius, Paesi Bassi, Turchia e Venezuela (1990), Algeria e Messico (1991), India (1993), Albania e Kazakistan (1994), Emirati Arabi Uniti, Israele e Sud Africa (1995), Federazione Russa, Lituania, Macedonia e Vietnam (1996), Estonia, Etiopia, Lettonia e Ucraina (1997), Oman, Mozambico e Senegal (1998), Croazia, Danimarca e Stati Uniti (1999). Inoltre, sono stati conclusi più di recente i protocolli che modificano le convenzioni con Federazione Russia (2009), Mauritius (2010) e Messico (2011).

Negli anni duemila sono stati conclusi dall'Italia gli accordi con: Georgia, Libano, Siria, Uganda e Uzbekistan (2000), Slovenia (2001), Armenia, Canada, Islanda, Moldova, Qatar, San Marino (2002), Congo (2003), Azerbaijan, Ghana e Giordania (2004), Bielorussia (2005), Arabia Saudita (2007), Panama (2010), Hong Kong (2013), Barbados, Cile e Romania (2015). Inoltre, sono stati conclusi i protocolli che modificano le convenzioni con Qatar (2007) e San Marino (2012).

3. La funzione dei trattati italiani in ragione del loro titolo e preambolo.

Le varie versioni succedutesi nel tempo del Mod. OCSE denotano una tendenza

¹¹ Il sito delle finanze (<http://www.finanze.it/>) è, tuttavia, ancora fermo (maggio 2020) all'aggiornamento del gennaio 2018.

evolutiva, in quanto si è passati dall'inserimento nel titolo di una funzione, e nella specie quella di evitare le doppie imposizioni, dei modelli OCSE 1963 e 1977, alla diversa scelta del 1992 di non indicare alcuna funzione, abbreviandolo¹².

Opzione giustificata dalla compresenza nel Modello di diversi oggetti di disciplina, oltre all'eliminazione della doppia imposizione, anche la prevenzione dell'evasione fiscale – cui il Commentario 2017 aggiunge l'elusione fiscale – e la non discriminazione. L'OCSE ha, peraltro, constatato una prassi diffusa dei vari Stati di continuare ad indicare nel titolo la funzione riferendosi o solo alla eliminazione della doppia imposizione, oppure, anche alla prevenzione dell'evasione fiscale.

Tale duplice funzione dei trattati, d'altronde, era ribadita ripetutamente nel Commentario, salvo la comparsa, già nella versione 2014, ma soprattutto, con una svolta decisiva, nella versione 2017, di una terza funzione, consistente nella prevenzione dell'elusione fiscale (“*tax avoidance*”) (cfr. superato Com. 2014 art. 1, par. 7, trattando dell'uso improprio dei trattati)¹³.

I trattati italiani, salvo l'eccezione dell'accordo bilaterale con il Cile sotto indicata sulla quale hanno influito i lavori OCSE/G20, indicano tutti, anche i più recenti, nel proprio titolo la funzione, secondo la prassi sopra segnalata: salvo qualche vecchio accordo, in cui ricorre nel titolo il solo riferimento all'eliminazione della doppia imposizione, negli altri vi è indicata anche la prevenzione dell'evasione fiscale, in pochissimi ulteriormente estesa alla frode fiscale¹⁴.

Anomala l'indicazione nel titolo della funzione di evitare le doppie imposizioni e prevenire le frodi fiscali, senza alcun accenno all'evasione¹⁵.

È eccezionale il riferimento ad una funzione di cooperazione economica¹⁶, oppure alla prevenzione dell'elusione fiscale¹⁷.

Unica è la formula, molto articolata, della Conv. Italia-Svizzera¹⁸ che si distingue dagli altri trattati per un espresso riferimento alla funzione dell'accordo di impedire l'uso senza causa legittima dello stesso.

¹² Per i primi importanti contributi della dottrina internazionalistica tributaria, oltre agli scritti citati nel paragrafo introduttivo al volume, si possono consultare: VERLOREN VAN THEMAAT P., *Internationaal Belastingrecht*, Amsterdam, 1946; UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949; UCKMAR V., *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955; PALAMARCHUK A., *Plurimposición internacional*, Montevideo, 1960; NORR M., *Jurisdiction to tax and international income*, TLR, 1962, III, 431; BÜHLER O., *Prinzipien des Internationalen Steuerrechts*, Amsterdam, 1964; BORRÁS A., *La doble imposición. Problemas jurídico-internacionales*, Madrid, 1974; ESCHER F., *Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung*, Berne and Stuttgart, 1974; KNECHTLE A., *Basic problems in international fiscal law*, Deventer, 1979.

¹³ Circa la redazione del preambolo, il Mod. OCSE nelle versioni precedenti a quella 2017 non proponeva alcun testo.

¹⁴ Convenzioni dell'Italia con Belgio, Lussemburgo, Stati Uniti.

¹⁵ Convenzione Italia-San Marino.

¹⁶ Conv. Italia-Russia, Conv. Italia-Uzbekistan. Nella Conv. Italia-Unione Sovietica (*ex*) questa finalità di cooperazione si estende dal settore economico a quello culturale, industriale e tecnico-scientifico.

¹⁷ Conv. Italia-Venezuela.

¹⁸ Sulle finalità della Conv. Italia-Svizzera alla luce del titolo e del preambolo, cfr.: CONTRINO A., *La Convenzione fra l'Italia e la Svizzera contro le doppie imposizioni*, in GARBARINO C. (a cura di), *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, Milano, 2002, 864-867; MENÉTREY G., *Commentario alla Convenzione sulla doppia imposizione fra l'Italia e la Svizzera*, in MASSHARDT M.H.-TATTI Q.-MENÉTREY G., *Commentario alla legge sull'imposta federale diretta*, Lugano, 1985, 587.

Considerato che per individuare la funzione dei trattati occorre muovere, come criterio interpretativo, dall'esame del relativo testo, riferendosi innanzi tutto al titolo, ebbene, guardando al sistema dei trattati italiani, il titolo riflette ciò che costituisce il duplice oggetto principale della loro disciplina, ossia l'eliminazione del doppio d'imposta e la prevenzione dell'evasione fiscale, cui si rivolge, essenzialmente, la normativa del solo articolo sullo scambio di informazioni, di regola art. 26¹⁹.

Quanto al preambolo i trattati italiani in vigore lo formulano in linea con i rispettivi titoli suindicati della Convenzione; la maggior parte presenta, dunque, tipicamente il seguente testo: "Il Governo della Repubblica Italiana e ... (l'altro Stato), desiderosi di concludere una Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali hanno convenuto le seguenti disposizioni ..."²⁰.

Stante la tipica mancanza nel preambolo dei trattati internazionali di riferimenti al contrasto all'abuso, questione discussa è quella se perseguano anche la funzione di prevenire la doppia non imposizione. Sostenuta soprattutto dalle Amministrazioni fiscali di alcuni Stati, minoritaria in dottrina, questa interpretazione è stata avanzata dal COMITATO degli AFFARI FISCALI dell'OCSE nel Report intitolato *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes* (soprattutto par. 52) del gennaio 1999²¹.

L'unico trattato italiano che risente dei lavori OCSE/G20 ed in particolare dall'*Action 6 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, 68-74)*, anticipando pedissequamente il titolo e il preambolo del nuovo Mod. OCSE 2017, è quello con il Cile.

Infatti, il trattato italiano con il Cile presenta l'innovativo titolo "Convenzione fra il Governo della Repubblica Italiana e il Governo della Repubblica del Cile per eliminare le

¹⁹ Per tale riferimento dell'art. 26, cfr.: UCKMAR V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da Uckmar V., Padova, 1999, 83.

²⁰ Per tutti, sulla riconducibilità del preambolo alle norme di contorno, di cui l'interprete deve tenere conto nell'interpretazione testuale degli accordi internazionali sulla base della disposizione (art. 31, n. 2) codificata nella Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati, cfr.: BENTIVOGLIO L.M., *Interpretazione delle norme internazionali*, ED, XXII, Milano, 1972, 318.

²¹ Oltre ai manuali e alle voci enciclopediche sulla tassazione internazionale citate nel corso del volume, si segnalano anche i seguenti: ADONNINO P., *Doppia imposizione, b) Diritto tributario*, ED, XIII, Milano, 1964, 1015; VITALE M., *Doppia imposizione, a) Diritto internazionale*, ED, XIII, Milano, 1964, 1007; TIXIER G.-GEST G.-KEROGUES J., *Droit fiscal international*, Paris, 1979; CROXATTO G.C., *Diritto internazionale tributario*, DDP, sez. comm., IV, Torino, 1989, 640; FANTOZZI A.-VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, DDP, sez. comm., V, Torino, 1990, 181; KORN R.-DEBATIN H., *Doppelbesteuerung*, Munich, 1995, looseleaf; CASTAGNÉDE B., *Précis de fiscalité internationale*, Presses Univ. de France, Paris, 2002; SACCHETTO C.-ALEMANNO L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002; GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005; UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005; OATS L.-MILLER A.-MULLIGAN E., *Principles of international taxation*, 2006; SACCHETTO C., voce *Diritto internazionale tributario*, DDP, vol. III, Milano, 2006; UCKMAR V.-CORASANITI G.-DE CAPITANI DI VIMERCATE-CORRADO O., *Diritto tributario internazionale, Manuale*, Padova, 2012; PHILIPP A.-LOUKOTA H.-JIROUSEK H., *Internationales Steuerrecht*, loose-leaf, Wien, 2013; SERRANO A.F., *Fiscalidad internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013; MALHERBE P., *Éléments de droit fiscal international*, Bruylant, 2015; CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016; SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016; GUADAÑO I.C., *Manual de fiscalidad internacional*, Inst. de Estudios Fiscales, 2016; PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017; SCHAUMBURG H., *Internationales Steuerrecht*, Verlag O. Schmidt, Köln, 2017; MÖSSNER J.M. (a cura di), *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Verlag O. Schmidt, Köln, 2018.

doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali”, cui segue il preambolo: “il Governo della Repubblica Italiana e il Governo della Repubblica del Cile, desiderosi di sviluppare ulteriormente le loro relazioni economiche e di migliorare la loro cooperazione in materia fiscale, nell’intento di concludere una Convenzione per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, senza creare opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l’evasione o l’elusione fiscale (ivi comprese pratiche di *treaty shopping* finalizzate ad ottenere gli sgravi previsti nella presente Convenzione a beneficio indiretto di residenti di Stati terzi), hanno convenuto quanto segue [...]”.

Le modifiche apportate riconoscono espressamente, dunque, che gli scopi di tale trattato non si risolvono nell’eliminare la doppia imposizione, bensì intendono evitare l’utilizzo delle relative norme per creare opportunità di non tassazione o di riduzione del prelievo fiscale attraverso l’evasione e l’elusione fiscale. L’espresso riferimento agli accordi di *treaty shopping* vale come esempio di elusione fiscale che non deve derivare dai trattati fiscali e che gli Stati contraenti intendono prevenire.

Aldilà dell’innovazione prodotta sul Mod. OCSE 2017, è di grande rilievo che le proposte emerse dal lavoro OCSE/G20 siano state già interamente recepite nella Conv. mult. BEPS²², cui l’Italia ha aderito, con previsione, nella parte III dedicata all’abuso del trattato ed entro l’art. 6 rubricato “*Purpose of a Covered Tax Agreement*”, di un preambolo coincidente con quello inserito nel Mod. OCSE 2017.

L’integrazione dei trattati italiani con tale norma della Conv. Mult. determinerà una modifica significativa del loro oggetto e scopo da cui l’interprete non può prescindere.

Tale integrazione si rivela necessaria, considerato che i limiti della riserva formulabile, in questo ambito normativo, dagli Stati sono molto stringenti.

La Convenzione ammette (art. 6, 4° par.), infatti, che uno Stato possa riservarsi di non modificare il preambolo di un proprio trattato se detto preambolo già esprime nel suo testo l’intento degli Stati contraenti di eliminare la doppia imposizione senza creare oppor-

²²La *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profits Shifting – BEPS* accoglie la proposta emersa nell’Action 15 del Progetto OCSE/G20 BEPS (OECD 2015, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*) che aveva individuato nello strumento multilaterale un approccio innovativo per la modifica dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni con misure di contrasto alle strategie abusive di erosione della base imponibile e di sviamento del reddito. Sulla maggiore idoneità dello strumento multilaterale in ragione delle sue caratteristiche sia di flessibilità, sia di rapidità nella modifica simultanea dei vari accordi, sia dalla natura, a sua volta multilaterale di alcune misure del progetto BEPS oggetto della nuova convenzione (quali, in materia di mutua assistenza, di strutture con doppia residenza, di disallineamenti da ibridi, di casi triangolari riguardanti la stabile organizzazione, etc.), cfr.: ARNOLD B.J. ET AL., *The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties*, BIT, 2016, 683; BRADLEY I.-BRIGHT J., *State sovereignty and the multilateral instrument*, CIJ, 2016, 465; BRAVO V.N., *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, WTJ, 2016, 279; HATTINGH J., *The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies*, BIT, 2018, n. 4/5; KLEIST D., *A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects*, In, 2016, 823; LANG M. ET AL. (a cura di), *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties. Analysis and Effects*, Kluwer, 2018; VALENTE P., *BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument*, In, 2017, 219; DORIGO S., *L’impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni: verso un diritto tributario internazionale dell’incertezza?*, RTDT, 2018, 559; PIANTAVIGNA P., *Gli effetti della convenzione multilaterale sui trattati fiscali*, RDFSFS, 2019, I, 233.

tunità di non imposizione o di ridotta imposizione, sempre che il testo si riferisca ai casi di evasione ed elusione.

Ciò che sicuramente non è, sulla base di quanto evidenziato, a riguardo dell'attuale formulazione dei preamboli italiani.

E, infatti, nell'elenco provvisorio delle riserve che l'Italia ha previsto (elenco fornito al Depositario *ex* art. 28, 7° par.) emerge che nessuno dei trattati italiani che rientrano nell'ambito applicativo della Convenzione multilaterale soddisfa le condizioni della riserva che, dunque, l'Italia non è legittimata a formulare²³.

²³ ITALY, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article 6 – *Purpose of a Covered Tax Agreement*, at <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-italy-pdf> [accesso del 27 maggio 2020], con l'elenco provvisorio delle riserve e delle notifiche che l'Italia ha previsto (elenco fornito al Depositario *ex* art. 28, 7° par., e art. 29, 4° par.) alla data della firma della Convenzione.

Vi si legge, infatti: “*Pursuant to Article 6(5) of the Convention, Italy considers that the following agreements are not within the scope of a reservation under Article 6(4) and contain preamble language described in Article 6(2)*”, cui segue l'elenco dei testi del preambolo dei suddetti accordi bilaterali.

Sul carattere provvisorio di tale elenco e sull'entrata in vigore per l'Italia della Convenzione multilaterale quando avverrà il deposito dei propri strumenti di ratifica, *supra*, cap. primo, par. 1.

