



RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2017

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2017

Samuele Vorpe

**La nuova clausola anti-abuso
nelle convenzioni pattuite dalla Svizzera**

Direzione e responsabilità editoriale:

Prof. Dr. Marco Borghi
e-mail: marco.borghi@unifr.ch

Redazione della parte fiscale:

Dr. Andrea Pedroli, Presidente della Camera di diritto tributario
e-mail: andrea.pedroli@ti.ch

incaricati dal Consiglio di Stato

Edita da: Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e
Helbing Lichtenhahn, Basilea (www.helbing.ch)

Distribuzione: – Servizi giuridici del Consiglio di Stato,
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@ti.ch)
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

Coordinamento e allestimento: Gibi Borghi
e-mail: gibi.borghi@unifr.ch

Stampa: Salvioni arti grafiche, 6500 Bellinzona
e-mail: info@salvioni.ch

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-4028-4 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-048-8 (Repubblica e Cantone Ticino)

La nuova clausola anti-abuso nelle convenzioni pattuite dalla Svizzera

*Samuele Vorpe**

1. Introduzione
2. Il titolo della CDI CH-LV
3. Il preambolo della CDI CH-LV
4. La nuova clausola anti-abuso della CDI CH-LV
 - 4.1. L'introduzione di una disposizione convenzionale anti-abuso
 - 4.2. Commento al paragrafo 1 dell'art. 22a CDI CH-LV
 - 4.3. Commento al paragrafo 2 dell'art. 22a CDI CH-LV
5. Le raccomandazioni del Piano di Azione 6 del BEPS
 - 5.1. Lo standard minimo
 - 5.2. Brevi cenni sulla regola LOB
 - 5.3. Le considerazioni del Consiglio federale
6. La relazione tra la regola PPT e le clausole concluse dalla Svizzera
7. Le CDI pattuite dalla Svizzera con clausole anti-abuso
 - 7.1. CDI con clausole generali e di consultazione
 - 7.2. CDI con clausole «channel approach»
 - 7.3. CDI con clausole su dividendi, interessi, canoni di licenza e/o altri redditi
 - 7.4. CDI con clausole che riprendono le disposizioni del Decreto 1962
 - 7.5. CDI con clausole LOB
 - 7.6. CDI con clausole «look through approach»
 - 7.7. CDI senza clausole anti-abuso
8. La Convenzione BEPS
 - 8.1. Introduzione
 - 8.2. Le sue finalità
 - 8.3. Gli Stati oggetto di una prima tornata di adeguamenti
 - 8.4. Scopo di un Accordo fiscale coperto (art. 6)
 - 8.5. Prevenzione dell'abuso dei trattati (art. 7)
9. Conclusione

* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

1. Introduzione

Il Protocollo che modifica la Convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio tra Svizzera e Lettonia del 31 gennaio 2002 (CDI CH-LV; RS 0.672.948.71), firmato il 2 novembre 2016 dal Consiglio federale¹, è il primo ad includere i risultati del progetto BEPS relativo all'erosione della base imponibile e al trasferimento degli utili (*Base Erosion and Profit Shifting*), i cui 15 rapporti finali sono stati resi pubblici il 5 ottobre 2015².

Il Piano di Azione BEPS mira, in particolare, a far coincidere il luogo di imposizione degli utili con il luogo di esercizio delle attività economiche che generano tali utili e la creazione di valore. Le 15 misure identificate con il progetto BEPS ruotano attorno a tre pilastri: (i) armonizzare le regole fiscali nazionali che hanno un influsso sulle attività transfrontaliere; (ii) rafforzare gli *standard* internazionali esistenti; (iii) migliorare la trasparenza e la certezza del diritto³.

La Svizzera ha partecipato attivamente all'elaborazione dei rapporti finali del Piano di Azione BEPS e li ha approvati in qualità di Stato membro dell'OCSE. Il Consiglio federale ha poi incaricato il Dipartimento federale delle finanze (DFF) di fornire analisi e proposte per l'attuazione dei risultati⁴.

¹ FF 2017 4481. Il Protocollo di modifica della CDI CH-LV per entrare in vigore necessita, in primo luogo, dell'approvazione da parte dell'Assemblea federale tramite decreto federale semplice (cfr. FF 2017 4479). Una volta approvato, tale decreto sottostà a referendum facoltativo. Trascorso il termine di referendum, se non verranno raccolte per tempo le 50 000 firme necessarie per la votazione popolare, spetterà al Consiglio federale, tramite scambio di lettere con il Governo lettone, decidere l'entrata in vigore delle modifiche.

² Si veda per maggiori informazioni: <http://www.oecd.org/tax/beps/> (pagina consultata il 27 luglio 2017).

³ SAMUELE VORPE, Lo scambio spontaneo di informazioni sui ruling fiscali. Analisi del Piano di azione 5 del BEPS ed effetti per la Svizzera, in: RtiD I-2016, pagg. 529-574, pag. 530 segg.

⁴ DFF, Nuovi standard internazionali dell'OCSE obbligatori in ambito di imposizione delle imprese: anche la Svizzera è chiamata ad agire, Comunicato stampa, Berna, 5 ottobre 2015, in: <https://www.admin.ch/gov/it/start/dokumentation/medienmitteilung-gen.msg-id-58972.html> (pagina consultata il 26 luglio 2017).

In questo contributo sono di particolare interesse le modifiche alla CDI CH-LV in materia di anti-abuso delle convenzioni, sulla scorta dei risultati del Piano di Azione 6 del BEPS⁵ e delle successive proposte di aggiornamento del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) e del relativo Commentario, elaborate dal Gruppo di lavoro del Comitato degli affari fiscali dell'OCSE, rese pubbliche l'11 luglio 2017⁶.

Con riferimento all'uso improprio dei benefici convenzionali, il rapporto finale del Piano di Azione 6 del BEPS si concentra su due tipologie⁷: (i) quella in cui una persona cerca di aggirare le limitazioni previste dalla CDI; (ii) quella in cui una persona cerca di aggirare le disposizioni del diritto interno di uno Stato per utilizzare i benefici della CDI⁸.

Con questo contributo si prenderà in esame la prima tipologia, considerando che l'OCSE ha redatto una nuova disposizione convenzionale modello per i casi anti-abuso. In questo senso, la CDI CH-LV costituisce una «convenzione pilota» per le successive che saranno in seguito rinegoziate o concluse dal Consiglio federale con altri Stati. Il Protocollo di modifica della CDI CH-LV propone un aggiornamento anche del titolo e

⁵ OCSE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015*, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/empecher-l-octroi-inapproprie-des-avantages-des-conventions-fiscales-action-6-rapport-final-2015-9789264278035-fr.htm> (pagina consultata il 27 luglio 2017) (cit.: Piano di Azione 6 BEPS).

⁶ OCSE, *L'OCDE publie le projet de mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE*, Comunicato stampa, Parigi, 11 luglio 2017, in: <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/ocde-publie-projet-mise-a-jour-2017-modele-de-convention-fiscale.htm> (pagina consultata il 27 luglio 2017). Si veda anche il relativo documento riguardante il progetto di aggiornamento del M-OCSE, disponibile al seguente link: <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/projet-mise-a-jour-2017-modele-de-convention-fiscale.pdf> (pagina consultata il 27 luglio 2017) (cit.: Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario).

⁷ OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nn. 15.

⁸ Queste due tipologie rientrano nella prima sezione (la A) delle raccomandazioni del Piano di Azione 6 del BEPS. La sezione A si occupa di sviluppare delle disposizioni in grado di evitare un impiego abusivo delle CDI; la sezione B chiarisce che le CDI non devono portare a fenomeni di doppia non imposizione; la sezione C, infine, contiene delle considerazioni di politica fiscale che gli Stati devono valutare prima di rinegoziare o concludere una CDI (OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nn. 3 *ad* Introduction, pag. 13 seg.).

del preambolo proprio sulla base delle raccomandazioni incluse nel Piano di Azione 6 del BEPS.

2. Il titolo della CDI CH-LV

Uno dei principali risultati del rapporto finale del Piano di Azione 6 del BEPS, poi riproposto anche nelle modifiche al M-OCSE e al relativo Commentario dell'11 luglio 2017, si basa sulla richiesta indirizzata agli Stati con la quale si chiede di modificare sia il titolo sia il preambolo delle loro CDI, che essi concluderanno o rinegozieranno in futuro.

Con le modifiche proposte si è infatti chiesto agli Stati di precisare che le loro CDI non devono essere utilizzate per generare dei fenomeni di doppia non imposizione⁹.

Inizialmente, le CDI erano state concepite per evitare le doppie imposizioni tra gli Stati contraenti, e altri scopi, trovavano posto non nel M-OCSE, ma nel suo Commentario¹⁰. Con il Piano di Azione 6 del BEPS si è tuttavia giunti alla conclusione che fosse necessario enunciare esplicitamente nei titoli che la prevenzione dell'elusione e dell'evasione fiscali rappresentano uno degli obiettivi delle CDI¹¹. Il rapporto finale del Piano di Azione 6 del BEPS parla di «precisazione» e non di «modifica»¹².

Il Governo svizzero ha dato seguito a questa raccomandazione e nella CDI CH-LV ha deciso di sostituire, sulla base dell'art. I del Protocollo di

⁹ OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 68 *ad* Section B, pag. 99.

¹⁰ Si veda a tale riguardo il titolo del M-OCSE nelle versioni del 1963 e del 1977. Sempre nel 1977 è stato modificato il Commentario all'art. 1 M-OCSE, nel quale è stato previsto che le CDI non sono destinate ad incoraggiare l'elusione e l'evasione fiscali (par. 7 *ad* art. 1 del Commentario al M-OCSE). Nel 2003, il paragrafo 7 è stato ulteriormente modificato, includendo quale scopo delle CDI anche quello di impedire l'elusione e l'evasione fiscali (cfr. OCSE, Piano di azione 6 BEPS, nm. 69 segg. *ad* Section B, pag. 99). Si veda anche su questo tema LUC DE BROE/JORIS LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, in: *Intertax*, Vol. 43, Issue 2, pagg. 122-146, nm. 4.

¹¹ OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 72 *ad* Section B, pag. 99.

¹² Si veda il titolo della sezione B: «Préciser que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition», in: OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, Section B, pag. 99.

modifica del 2 novembre 2016, il titolo della Convenzione secondo le proposte formulate dall'OCSE¹³:

Convenzione tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica di Lettonia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio **e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscali.**

Con l'aggiunta della frase finale «*e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscali*» (cfr. il testo in grassetto), la Svizzera adegua pertanto in anticipo la CDI CH-LV al M-OCSE.

3. Il preambolo della CDI CH-LV

Non solo il titolo del M-OCSE è stato oggetto di una proposta di modifica, ma anche il suo preambolo. Secondo il rapporto finale del Piano di Azione 6 del BEPS, il preambolo ha assunto una funzione importante per l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni di una CDI. Questo poiché sulla base dell'art. 31 par. 1 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (CV; RS 0.111), «*[u]n trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo*». Il successivo paragrafo 2 rileva poi che, ai fini interpretativi, si deve far riferimento anche al preambolo¹⁴.

Per quanto concerne il preambolo della CDI CH-LV si è pertanto proceduto a rivederne i contenuti¹⁵:

Il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica di Lettonia, desiderosi di sviluppare le loro relazioni economiche e di approfondire la collaborazione in materia fiscale, decisi a concludere una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, **senza creare opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione**

¹³ FF 2017 4481, pag. 4481. Si veda anche OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, Introduction, pag. 11; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 72 *ad* Section B, pag. 99 *seg.*

¹⁴ OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 73 *ad* Section B, pag. 100.

¹⁵ FF 2017 4481, pag. 4481 *seg.* Si veda anche OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, Introduction, pag. 11; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 72 *ad* Section B, pag. 99.

mediante evasione o elusione fiscali (ivi comprese strutture volte a ottenere gli sgravi previsti dalla presente Convenzione a beneficio indiretto di residenti di uno Stato terzo).

Di particolare importanza è il secondo periodo del preambolo (cfr. il testo in grassetto), che ha ripreso gli sforzi dell'OCSE pubblicati nel Piano di Azione 6 del BEPS. Tenuto conto delle preoccupazioni del G20 in materia di erosione della base imponibile e dei trasferimenti degli utili dovuti ai fenomeni del *treaty-shopping*¹⁶, si è voluto menzionare questa casistica quale esempio di elusione fiscale¹⁷.

Queste aggiunte non costituiscono tuttavia delle misure concrete per evitare la doppia non imposizione o la ridotta imposizione, ma servono unicamente per l'interpretazione del trattato. È infatti poi necessario che all'interno della CDI siano presenti delle disposizioni specifiche per applicare gli obiettivi comuni voluti dagli Stati contraenti¹⁸.

4. La nuova clausola anti-abuso della CDI CH-LV

4.1. L'introduzione di una disposizione convenzionale anti-abuso

L'art. IX del Protocollo di modifica della CDI CH-LV prevede l'inserimento di una nuova disposizione convenzionale, l'art. 22a, dal titolo «*Diritto ai benefici*», composto dai due seguenti paragrafi:

1. Nonostante le altre disposizioni della presente Convenzione, un beneficio ai sensi della presente Convenzione non può essere concesso in relazione a redditi o elementi del patrimonio, se è ragionevole concludere, tenuti pre-

¹⁶ Per *treaty-shopping* si intende quella tecnica consistente nell'utilizzo delle CDI al fine di trarre vantaggi sotto il profilo fiscale. I casi più frequenti si verificano quando la persona cerca di ottenere dallo Stato della fonte una ritenuta alla fonte sui dividendi, gli interessi o i canoni ridotta, utilizzando una CDI a cui non avrebbe diritto. Per una definizione ulteriore di *treaty-shopping* si veda anche DANIEL DE VRIES REILINGH, *Manuel de droit fiscal international*, 2^a ed., Berna 2014, nn. 194 seg., pag. 68.

¹⁷ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, Introduction, pagg. 10-11; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nn. 74 ad Section B, pag. 100.

¹⁸ MADELEINE SIMONEK/MARTINA BECKER, BEPS Action 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch mit dem Principal Purposes Test – Implikationen und Handlungsbedarf für die Schweiz?, in: IFF Forum für Steuerrecht 2016, pagg. 107-125, pag. 111; DE BROE/LUTS, nn. 58 segg.

sentì tutti i fatti e tutte le circostanze determinanti, che l'ottenimento di tale beneficio era uno degli scopi principali di qualsiasi struttura od operazione che ha portato direttamente o indirettamente a tale beneficio, a meno che non sia provato che la concessione di tale beneficio in queste circostanze sarebbe conforme con l'oggetto e lo scopo delle pertinenti disposizioni della presente Convenzione.

2. Qualora in virtù del paragrafo 1 a una persona non è concesso un beneficio previsto dalla presente Convenzione, l'autorità competente dello Stato contraente che avrebbe altrimenti concesso tale beneficio deve considerare tale persona come avente diritto a questo o ad altri benefici in relazione a specifici redditi o elementi del patrimonio, se essa conclude, su richiesta della persona interessata e dopo aver valutato i fatti e le circostanze determinanti, che tali benefici sarebbero stati concessi a tale persona o a un'altra persona in assenza della struttura o dell'operazione di cui al paragrafo 1. L'autorità competente dello Stato contraente a cui è stata indirizzata la richiesta consulta l'autorità competente dell'altro Stato contraente prima di respingere una richiesta presentata da un residente di detto altro Stato in virtù del presente paragrafo.

La clausola anti-abuso in oggetto¹⁹ ha la funzione di verificare qual è lo scopo principale di una struttura o di un'operazione e viene definita dal rapporto finale del Piano di Azione 6 del BEPS con il nome di «*principal purpose test rule*» (oppure chiamata anche «regola PPT»)²⁰.

Essa costituisce una regola generale anti-abuso («*General Anti Abuse Rule*», GAAR). Come traspare dal nome, la regola PPT ha a che vedere con gli scopi principali («*principal purposes*») di una determinata struttura od operazione, sia essa di una persona fisica o giuridica. Se risulta che l'ottenimento di un vantaggio convenzionale possa ragionevolmente rientrare negli scopi principali di una struttura scelta o di una specifica

¹⁹ Simili clausole sono previste dal diritto interno del Regno Unito, degli Stati Uniti d'America (USA) e del Canada; per maggiori informazioni si rimanda a CARLOS PALAO TABOADA, OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule, in: Bulletin for International Taxation, October 2015, pagg. 602-608, pag. 603 seg.

²⁰ Messaggio concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e la Lettonia per evitare le doppie imposizioni, del 28 giugno 2017, in: FF 2017 4467, pag. 4470 (cit.: Messaggio Protocollo CDI CH-LV).

transazione, allora questo deve essere negato alla persona, in applicazione dei principi derivanti dalla regola PPT²¹.

La regola PPT non rappresenta un'assoluta novità. Infatti essa riprende alcuni principi già enunciati ai paragrafi 9.5, 22, 22.1 e 22.2 del Commentario all'art. 1 M-OCSE²². A detta dell'OCSE, questa regola dovrebbe quindi già essere presente in ogni CDI ispirata al M-OCSE, perlomeno da un profilo interpretativo, in ogni CDI conclusa dopo l'aggiornamento al Commentario avvenuto nel 2003²³.

Di particolare interesse per la regola PPT è il paragrafo 9.5 che stabilisce quanto segue²⁴:

[...] Un principio direttivo da osservare è quello che i benefici di una convenzione per evitare le doppie imposizioni non dovrebbero essere concessi nel caso in cui uno degli scopi principali di una operazione o di una struttura fosse quello di assicurare un regime fiscale più vantaggioso [*ndr. elemento soggettivo*], e che l'ottenimento di tale regime fiscale di favore sarebbe contrario all'oggetto e allo scopo delle disposizioni rilevanti [*ndr. elemento oggettivo*].

Questo paragrafo viene mantenuto anche nelle modifiche al Commentario dell'11 luglio 2017, anche se con un'altra numerazione (nuovo paragrafo 61), e con l'aggiunta di una frase finale: «*questo principio si applica indipendentemente dalle disposizioni del paragrafo 9 dell'articolo 29, che non fanno altro che confermarlo*»²⁵.

²¹ SIMONEK/BECKER, pag. 113. La regola PPT si ritrova p. es. anche nella Direttiva Madre-Figlia. La Direttiva 2015/121/UE del Consiglio, del 27 gennaio 2015, che modifica la Direttiva 2011/96/UE concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, prevede che l'art. 1 par. 2 della Direttiva 2011/96/UE deve essere modificato nel modo seguente: «2. *Gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità della presente direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti*»; cfr. PALAO TABOADA, pag. 604.

²² OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 19 *ad* Section A, pag. 20.

²³ SIMONEK/BECKER, pag. 113.

²⁴ Modello di Convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio, traduzione a cura di Guglielmo Maisto, versione del 28 gennaio 2003, Milano 2004, par. 9.5 *ad* Art. 1, pag. 61.

²⁵ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 61 *ad* Art. 1, pag. 41.

4.2 *Commento al paragrafo 1 dell'art. 22a CDI CH-LV*

4.2.1. *Introduzione*

Il paragrafo 1 dell'art. 22a CDI CH-LV corrisponde al paragrafo 9 del nuovo art. 29 M-OCSE, proposto dal Comitato degli affari fiscali l'11 luglio 2017. In questo senso, l'art. 22a CDI CH-LV fa proprie le proposte formulate dal rapporto finale del BEPS e quelle di aggiornamento del M-OCSE²⁶ e soddisfa lo *standard* minimo previsto²⁷.

La disposizione introduce una clausola anti-abuso (*i.e.* regola PPT), fondata sullo scopo principale di una struttura o di un'operazione specifica. Pertanto, in virtù di questa clausola, i benefici previsti dalla CDI CH-LV non devono essere concessi se l'ottenimento di tali benefici rappresenta uno degli scopi principali di una struttura od operazione, a meno che il contribuente non riesca a provare che la concessione dei benefici è conforme con l'oggetto e lo scopo delle pertinenti disposizioni della CDI CH-LV²⁸.

Uno Stato ha il diritto di rifiutarsi di concedere i vantaggi convenzionali se è ragionevole concludere, tenuti presenti tutti i fatti e tutte le circostanze determinanti, che uno degli scopi principali di una struttura o di un'operazione è il mero ottenimento dei benefici che una CDI offre ai contribuenti.

In caso di rifiuto di un beneficio convenzionale, il contribuente mantiene tuttavia la possibilità di dimostrare che il diritto al beneficio, in tali circostanze, sarebbe conforme all'oggetto e allo scopo delle disposizioni della pertinente CDI CH-LV (cfr. l'ultima frase dell'art. 22a par. 1 CDI CH-LV, risp. art. 29 par. 9 M-OCSE, secondo il progetto di modifica)²⁹.

²⁶ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, cfr. il testo del nuovo art. 29 M-OCSE a pag. 19 seg. che contiene il paragrafo 9, risp. la disposizione opzionale prevista al par. 184 *ad* Art. 29, pag. 265; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 7, pag. 59, risp. nm. 26 *ad* Section A, par. 8, pag. 70.

²⁷ Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4472.

²⁸ Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4472; cfr. anche OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 169 *ad* Art. 29, pag. 254; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 1, pag. 60.

²⁹ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 170 *ad* Art. 29, pag. 254; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 2, pag. 61.

L'OCSE osserva che le clausole anti-abuso permettono di garantire che le CDI siano applicate conformemente allo scopo che è stato convenuto al momento della loro stipula, ovvero quello di offrire dei benefici convenzionali per consentire lo scambio di beni e servizi e garantire che i movimenti di capitali e di persone siano effettuati secondo il principio della buona fede, quindi non quello di promuovere l'uso di strutture che hanno quale scopo principale quello di ottenere un trattamento fiscale più favorevole per il contribuente³⁰.

4.2.2. *La questione dell'onere probatorio*

Le frasi «*se è ragionevole concludere*» e «*a meno che non sia provato*» rappresentano, da un lato, il grado della prova (*Beweismass*) e, dall'altro, la ripartizione dell'onere probatorio (*Beweislastverteilung*)³¹.

Alle autorità fiscali, la regola PTT non impone di dimostrare di avere una prova certa sullo scopo principale della struttura o dell'operazione del contribuente; è sufficiente che esse possano ragionevolmente concludere che lo scopo principale costituisca l'ottenimento dei benefici convenzionali. Secondo la regola PPT, esse devono dunque provare la presenza dell'elemento soggettivo, *i.e.* lo scopo dell'ottenimento dei benefici convenzionali³².

Con riferimento all'espressione «*ragionevole*», è chiaro che non si può esigere che le autorità fiscali si basino, nella loro analisi, su una prova certa (*Vollbeweis*)³³. Piuttosto, il loro onere probatorio deve essere facilitato ed, infatti, esse devono provare lo scopo principale con un alto grado di verosimiglianza (*überwiegende Wahrscheinlichkeit*), ovvero provare esclusivamente che l'ottenimento del beneficio convenzionale era uno dei motivi principali. La facilitazione dell'onere probatorio in capo all'autorità fiscale si giustifica anche per delle ragioni soggettive,

³⁰ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, pag. 255, par. 174; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 6, pag. 61.

³¹ SIMONEK/BECKER, pag. 117.

³² DE BROE/LUTS, nm. 26; PALAO TABOADA, pag. 605.

³³ Secondo la dottrina, l'onere della prova in Svizzera si suddivide in tre parti: prova certa, alto grado di verosimiglianza, rendere verosimile (SIMONEK/BECKER, pag. 117).

poiché è alquanto difficile (se non impossibile) riuscire a giustificare le reali intenzioni del contribuente relative ad una determinata decisione (soggettiva)³⁴.

Se le autorità fiscali dovessero rifiutare il beneficio convenzionale al contribuente, spetterebbe poi a quest'ultimo il compito di dover provare il contrario, ovvero che l'utilizzo della struttura o dell'operazione effettuata non ha quale scopo principale l'ottenimento dei benefici convenzionali. Il contribuente è dunque tenuto a fornire una prova certa. Si tratta in questi casi di un'inversione dell'onere della prova (*Beweislastumkehr*), in quanto compete appunto al contribuente dimostrare che le condizioni applicative della regola PPT non sono state rispettate³⁵.

4.2.3. *Il beneficio ai sensi della CDI*

L'espressione «*beneficio*» ricopre tutte le forme che limitano la tassazione nello Stato della fonte (riduzione, esonero, riporto o rimborso delle imposte) conformemente agli artt. da 6 a 22 M-OCSE, nonché l'eliminazione della doppia imposizione prevista dagli artt. 23A e 23B M-OCSE e la protezione garantita ai residenti e ai nazionali di uno Stato contraente sulla base dell'art. 24 M-OCSE³⁶.

Non fanno, invece, parte della nozione «*beneficio*», il diritto a richiedere l'avvio di una procedura amichevole o un lodo arbitrale, risp. le disposizioni concernenti lo scambio di informazioni e l'assistenza in materia di esecuzione delle imposte³⁷.

L'aggiunta «*ai sensi della presente Convenzione*» specifica che i vantaggi accordati sono soltanto quelli che risultano da una determinata CDI.

³⁴ SIMONEK/BECKER, pag. 117; PETER HONGLER/MAURUS WINZAP, The application of the Swiss GAAR in treaty context – the Pre- and Post-BEPS World, in: ASA 83, pagg. 839-858, pag. 850; MICHAEL LANG, BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, in: Tax notes international, Vol. 74, Nr. 7, 19 May 2014, pagg. 655-664, pag. 658.

³⁵ SIMONEK/BECKER, pag. 117.

³⁶ Per degli esempi si veda OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 175 *ad* Art. 29, pag. 255; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 7, pag. 61. Si veda anche SIMONEK/BECKER, pag. 113.

³⁷ SIMONEK/BECKER, pag. 113 seg. Cfr. anche LANG, pag. 657.

Non possono quindi essere rifiutati dei benefici basati su una norma di diritto interno oppure su un'altra CDI, o ancora su un altro trattato di diritto internazionale³⁸.

Il Commentario M-OCSE non si sofferma sulla relazione tra Stato della fonte e Stato della residenza sull'applicabilità della regola PPT³⁹. È quindi auspicabile che gli Stati contraenti facciano uso della procedura amichevole per dirimere eventuali conflitti legati alla regola PPT.

4.2.4. *La struttura o la transazione*

Secondo l'OCSE, il significato di «*struttura o transazione*» è da interpretare in senso ampio e ricopre qualsiasi forma di contratto, accordo, intesa, progetto, transazione o serie di transazioni, indipendentemente dalla loro forza esecutiva⁴⁰.

Vi rientrano tutte le strutture o le operazioni in relazione con l'oggetto dell'imposta (oggetto è il reddito o suoi sottostanti) o con il soggetto dell'imposta (soggetto è il contribuente residente in uno Stato contraente)⁴¹.

4.2.5. *L'espressione «direttamente o indirettamente»*

Anche la formulazione «*direttamente o indirettamente*» è concepita intenzionalmente in senso ampio, in modo da coprire anche quelle situazioni in cui una persona che rivendica il diritto ai benefici convenzionali, lo fa sulla base di un'operazione che è stata effettuata esclusivamente per conseguire il vantaggio convenzionale, al posto di un'altra operazione che corrisponde, invece, agli obiettivi reali perseguiti dalla persona⁴².

³⁸ SIMONEK/BECKER, pag. 114; DE BROE/LUTS, nm 25.

³⁹ SIMONEK/BECKER, pag. 114.

⁴⁰ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 177 *ad* Art. 29, pag. 256; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section B, par. 9, pag. 62.

⁴¹ DE BROE/LUTS, nm. 27.

⁴² OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 176 *ad* Art. 29, pag. 256; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section B, par. 8, pag. 61 seg. L'OCSE presenta un esempio in cui la società TCo, residente nello Stato T, ha concesso un prestito alla SCo, società residente nello Stato S, ad un tasso del 4%. Siccome tra T e S non esiste una CDI, TCo trasferisce il prestito alla sua società figlia RCo, residente nello Stato R, che dispone di una CDI con lo Stato S. In questo caso i

4.2.6. *Uno dei principali scopi della struttura o dell'operazione*

Il criterio più delicato della regola PPT è senza dubbio da ricercare nell'elemento soggettivo necessario per determinare uno degli scopi principali di una struttura o di un'operazione eseguita dal contribuente⁴³.

Secondo il progetto di Commentario M-OCSE, tutti gli elementi di prova raccolti dall'autorità fiscale devono essere congiuntamente esaminati al fine di determinare se sia ragionevolmente possibile concludere che una struttura o un'operazione sia stata usata per ottenere un beneficio convenzionale.

Il metodo utilizzato deve assumere un carattere ragionevole, ciò significa che le possibilità che possano (co)esistere delle differenti interpretazioni dei fatti devono essere oggettivamente prese in considerazione⁴⁴.

È quindi sufficiente che il raggiungimento del beneficio convenzionale costituisca (almeno) uno degli scopi principali e non, necessariamente, l'unico.

Ad ogni modo, quando una struttura non si può ragionevolmente spiegare se non per effetto di un beneficio risultante dall'applicazione di una CDI, l'OCSE conclude che uno degli obiettivi principali di questa struttura è da ricercare nell'ottenimento di tali benefici⁴⁵.

La questione di sapere quando si è in presenza di uno scopo principale o di uno scopo accessorio e in quale relazione si posizionano più scopi principali, non viene compiutamente affrontata dall'OCSE⁴⁶. Quest'ultima precisa soltanto che l'ottenimento di un beneficio convenzionale non

benefici della CDI tra R e S dovrebbero essere rifiutati poiché la ragione principale del trasferimento del prestito da TCo a RCo è l'ottenimento dei benefici convenzionali.

⁴³ SIMONEK/BECKER, pag. 114; DE BROE/LUTS, nm. 26.

⁴⁴ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 179 *ad* Art. 29, pag. 257; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 11, pag. 63.

⁴⁵ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 178 *ad* Art. 29, pag. 257; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 10, pag. 62 seg.

⁴⁶ LANG, pag. 659; SIMONEK/BECKER, pag. 114.

deve necessariamente costituire l'unico scopo, o lo scopo essenziale, di una struttura o di un'operazione⁴⁷.

Secondo il progetto di Commentario M-OCSE, uno scopo non si ritiene principale quando è ragionevole concludere, tenuto conto dell'insieme dei fatti e delle circostanze dovute alla situazione, che l'ottenimento del beneficio non costituisca un elemento essenziale e non giustifichi l'utilizzo di una struttura o la conclusione di un'operazione che, da sola o insieme ad altre, ha permesso l'ottenimento del beneficio convenzionale⁴⁸. Quest'ultimo dovrebbe sempre essere rifiutato quando la ragione principale dell'impiego della CDI da parte del contribuente sia da ricercare in motivi puramente fiscali. Quando invece le questioni fiscali giocano sì un ruolo importante, ma sono accompagnate anche da ragioni economiche, i benefici convenzionali non sono, di principio, da rifiutare⁴⁹. Oltretutto, oggi, le tasse rappresentano uno dei più importanti costi aziendali e vengono nella maggior parte dei casi considerate per prendere delle decisioni strategiche⁵⁰.

È sicuramente questa la situazione più difficile da interpretare. Infatti, la formulazione della nuova disposizione anti-abuso concernente la regola PPT, in base alla quale *«l'ottenimento di tale beneficio era uno degli scopi principali di qualsiasi struttura od operazione»*, presuppone che la questione fiscale non debba essere considerata un obiettivo principale, ma secondario o una conseguenza del principale scopo ricercato dalla persona.

⁴⁷ Per spiegare questo passaggio, il Commentario al M-OCSE presenta il seguente esempio: una persona può vendere un bene per diverse ragioni, ma se prima della vendita, questa persona diventa residente di uno Stato contraente e uno dei principali obiettivi del cambiamento della residenza è proprio quello di ottenere un beneficio convenzionale, allora la regola PPT può trovare applicazione anche se il cambiamento può essere riconducibile ad altre ragioni, quali le facilitazioni nella vendita del bene o il reinvestimento del prodotto della vendita (OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 180 *ad* Art. 29, pag. 257; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 12, pag. 63).

⁴⁸ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 181 *ad* Art. 29, pag. 257; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 13, pag. 63.

⁴⁹ SIMONEK/BECKER, pag. 115; DE BROE/LUTS, nm. 26.

⁵⁰ DE BROE/LUTS, nm. 26.

Secondo una parte della dottrina, quindi, la regola PPT dovrebbe trovare applicazione quando la struttura o l'operazione è unicamente, o perlomeno prevalentemente, ispirata da ragioni fiscali⁵¹.

Prendiamo in considerazione l'esempio C del Commentario M-OCSE. Una società vuole investire in un Paese in via di sviluppo per ottimizzare i costi di produzione e si trova a dover scegliere tra tre Paesi con condizioni analoghe. Essa sceglie il Paese con il quale il suo Stato di sede ha pattuito una CDI. Nel caso di specie, secondo l'OCSE, non si constata una violazione della regola PPT, nonostante lo scopo principale, o meglio uno degli scopi principali, sia di natura fiscale. Il Commentario M-OCSE rileva, a tale riguardo, che lo scopo di una CDI è anche quello di incoraggiare gli investimenti transnazionali⁵². Questa affermazione è da leggere in base all'ultima frase del paragrafo 9 dell'art. 29 M-OCSE, secondo cui *«la concessione di tale beneficio in queste circostanze sarebbe conforme con l'oggetto e lo scopo delle pertinenti disposizioni della presente Convenzione»*.

Il Consiglio federale, nel messaggio che accompagna il Protocollo di modifica della CDI CH-LV, osserva a questo proposito che *«[s]eppure la regola PPT, data la vaga formulazione e i principi soggettivi, non fornisca criteri generalmente validi che consentano di definire il concetto di abuso, le spiegazioni esaustive e i numerosi esempi contenuti nel commentario sul Modello OCSE vengono in aiuto e fungono da linee guida interpretative»*⁵³.

⁵¹ DE BROE/LUTS, nm. 26; PALAO TABOADA, pag. 604.

⁵² OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 182 *ad* Art. 29, pag. 258 *seg.*; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 14, pag. 65; *cf.* anche DE BROE/LUTS, nm. 26. Gli autori, sulla base dell'Esempio C, propongono un caso analogo a questo dove, a loro modo di vedere, la regola PPT non dovrebbe trovare applicazione. Si tratta del caso di una società, residente nello Stato X, che desidera investire nel continente asiatico. Tuttavia lo Stato X non ha pattuito con nessun Stato asiatico una CDI. Gli autori sostengono quindi che se la società decidesse di aprire una filiale (che dispone dei requisiti economici necessari, quali personale qualificato, uffici, attrezzature, ecc.) in uno Stato dell'Europa centrale che possiede una rete di CDI con il continente asiatico, la regola PPT non dovrebbe essere applicata.

⁵³ Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4473.

Il progetto di Commentario M-OCSE contiene infatti dieci esempi concreti concernenti la possibile applicazione della regola PPT, di cui solo per tre entra in gioco la clausola anti-abuso. Nei restanti sette, la regola PPT non viene applicata, poiché l'ottenimento del beneficio convenzionale non rappresenta di per sé uno degli scopi principali dell'operazione scelta dal contribuente⁵⁴.

Da quanto sopra indicato si può ragionevolmente affermare che la nuova via scelta dall'OCSE non si distanzia molto dalla prassi consolidata dalla Svizzera in materia di elusione fiscale⁵⁵, in particolare quella prevista all'art. 21 cpv. 2 della Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21)⁵⁶.

4.3. Commento al paragrafo 2 dell'art. 22a CDI CH-LV

4.3.1. Introduzione

L'art. 22a par. 2 CDI CH-LV corrisponde a un'eventuale disposizione integrativa proposta nel Commentario M-OCSE relativo alla regola PPT. Ai sensi di tale norma è possibile concedere determinati benefici convenzionali anche in situazioni di abuso di cui al paragrafo 1, qualora la rispettiva autorità competente secondo la CDI CH-LV concluda che tali benefici sarebbero stati concessi anche in assenza della struttura o dell'operazione abusiva menzionata al paragrafo 1⁵⁷.

⁵⁴ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 182 *ad* Art. 29, pag. 257 segg.; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 14, pag. 64 segg. Per una descrizione succinta degli esempi si rimanda a SIMONEK/BECKER, pag. 115 seg.

⁵⁵ Si è in presenza di elusione d'imposta (definita anche, utilizzando un linguaggio internazionale, abuso di diritto) quando cumulativamente (i) la forma del diritto civile scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare; (ii) vi è da supporre che la scelta sia stata fatta abusivamente nell'intento di risparmiare imposte che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà; (iii) il procedimento adottato condurrebbe realmente a un rilevante risparmio d'imposta, se fosse accettato dall'autorità fiscale (si veda p. es. DTF 138 II 239 consid. 4.1 = ASA 81, pag. 546 segg.).

⁵⁶ SIMONEK/BECKER, pag. 116; HONGLER/WINZAP, pag. 857.

⁵⁷ Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4472; OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 184 *ad* Art. 29, pag. 265; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 16, pag. 70.

La disposizione garantisce che, in caso di utilizzo abusivo della CDI, uno Stato contraente possa adottare i provvedimenti fiscali previsti per la fattispecie che sarebbe sussistita in assenza della struttura o dell'operazione abusiva⁵⁸.

Per la Svizzera tale disposizione è meramente di natura dichiarativa, in quanto le autorità fiscali hanno già la facoltà di concedere, secondo il diritto interno, i benefici fiscali anche senza una simile clausola⁵⁹.

4.3.2. *Una norma opzionale a favore del contribuente*

Il nuovo art. 29 M-OCSE non include questa disposizione, se non nel Commentario M-OCSE a titolo di paragrafo supplementare⁶⁰.

Spetta all'autorità fiscale, alla quale la domanda è indirizzata, determinare se i benefici sarebbero stati concessi in assenza di una struttura o di un'operazione menzionata nel paragrafo precedente, nonché determinare la natura dei benefici da accordare al contribuente. La disposizione opzionale supplementare accorda all'autorità fiscale un ampio margine di apprezzamento. Prima di prendere una decisione, essa è tuttavia tenuta a considerare tutti i fatti e le circostanze del caso e a confrontarsi con l'autorità fiscale dell'altro Stato contraente. Solo dopo essersi consultata, l'autorità fiscale può respingere la richiesta formulata dal contribuente. Nella fase di consultazione non è però richiesto all'autorità fiscale, che ha ricevuto la richiesta dal contribuente, di ottenere previa approvazione dall'autorità fiscale dell'altro Stato contraente per concedere il beneficio convenzionale⁶¹.

⁵⁸ Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4473.

⁵⁹ Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4473.

⁶⁰ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 184 *ad* Art. 29, pag. 265; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 16, pag. 70.

⁶¹ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 185 *ad* Art. 29, pag. 265 *seg.*; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 17, pag. 70. Supponiamo p. es. che una persona fisica residente nello Stato R, che detiene delle partecipazioni in una società con sede nello Stato S, abbia deciso di cedere il diritto di ricevere i dividendi ad un'altra società, residente sempre nello Stato R, che detiene più del 10 per cento del capitale della società che eroga i dividendi, con lo scopo principale di beneficiare dell'aliquota convenzionale ridotta (cfr. art. 10 par. 2

5. Le raccomandazioni del Piano di Azione 6 del BEPS

5.1. *Lo standard minimo*

Nel rapporto finale del Piano di Azione 6 del BEPS, l'OCSE fa uso del termine «*standard minimo*» o «*livello minimo di protezione*», in quanto le disposizioni proposte devono servire quale modello ed essere adattate alle peculiarità presenti in ciascun Stato e alle circostanze derivanti dalle negoziazioni delle convenzioni bilaterali. Infatti, l'OCSE rileva che potrebbero esserci Stati che, a causa di restrizioni imposte dalla loro Costituzione o da preoccupazioni legate al diritto europeo, non sono in grado di adottare la formulazione esatta delle disposizioni raccomandate, oppure, potrebbero esserci Stati che già dispongono di clausole anti-abuso che garantiscono la protezione richiesta, o ancora, potrebbe esistere una giurisprudenza delle autorità giudiziarie o una prassi amministrativa già in grado di combattere efficacemente le diverse forme di abuso delle CDI. Per queste ragioni viene lasciata agli Stati sufficiente flessibilità nell'applicazione delle disposizioni anti-abuso proposte dall'OCSE⁶².

Per combattere il fenomeno del *treaty-shopping*, il Piano di Azione 6 del BEPS propone di adattare il M-OCSE nel modo seguente⁶³:

- a) menzionando esplicitamente nel titolo e nel preambolo il desiderio reciproco degli Stati contraenti di evitare dei casi di non imposizione e di imposizione ridotta, conseguenti a dei comportamenti di frode o di elusione fiscali e, segnatamente, evitare il *treaty shopping*;

M-OCSE). In questo caso, ai sensi dell'art. 29 par. 9 M-OCSE (e dell'art. 22a par. 1 CDI CH-LV), il beneficio deve essere negato. Il paragrafo supplementare (art. 22a par. 2 CDI CH-LV) autorizza tuttavia l'autorità fiscale dello Stato S ad accordare il beneficio convenzionale riguardante l'aliquota ridotta sui dividendi in uscita, se essa giunge alla conclusione che questo vantaggio sarebbe stato concesso anche in assenza di una cessione, ad un'altra società, del diritto di percepire i dividendi (OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 18, pag. 70 seg.).

⁶² OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 186 *ad* Art. 29, pag. 266; OCSE, Piano di Azione 6, pag. 14, nm. 6, pag. 21, nm. 22.

⁶³ OCSE, Piano di Azione 6, Résumé, pagg. 9-10, nm. 19 *ad* Section A, pag. 19 seg.; OCSE, Note esplicative Convenzione BEPS, nm. 89, pag. 25; SIMONEK/BECKER, pag. 110; DE BROE/JORIS LUTS, nm. 13; PALAO TOBOADA, PAG. 603.

- b) inserendo una clausola anti-abuso concernente la limitazione dei benefici convenzionali sulla falsariga di quella prevista dalle convenzioni concluse dagli USA⁶⁴ (*limitation on benefits rule* oppure regola LOB), che riserva i benefici convenzionali alle entità che soddisfano determinate condizioni (cfr. *infra* Cap. 5.2)⁶⁵;
- c) inserendo un'ulteriore clausola anti-abuso, con una portata più generale rispetto alla regola LOB, atta a verificare lo scopo principale di una struttura o di un'operazione (*principal purpose test rule* oppure regola PPT).

Lo *standard* minimo non richiede che le tre misure debbano essere cumulativamente implementate⁶⁶. Delle tre misure, la modifica al titolo e al preambolo della CDI viene ad ogni modo richiesta a tutti gli Stati nei casi di conclusione di una nuova CDI o di rinegoziazione di una esistente, mentre agli Stati è data la facoltà di scegliere tra un approccio combinato delle regole LOB e PPT oppure un approccio esclusivo di una sola delle due regole citate⁶⁷.

Questo *standard* minimo è inoltre previsto dalla Convenzione multilaterale sviluppata con il Piano di Azione 15, che consente di assicurare un'attuazione rapida dello *standard*⁶⁸.

5.2. Brevi cenni sulla regola LOB

5.2.1. La proposta di modifica al M-OCSE

Con l'introduzione di una regola LOB in un trattato, gli Stati contraenti concordano sul fatto che determinati soggetti, che sono residenti in uno

⁶⁴ Così come da Giappone e India (OCSE, Piano di Azione 6, nm. 25 *ad* Section A, pag. 22).

⁶⁵ Quali la natura giuridica delle entità, la struttura del loro capitale e le loro attività, criteri che cercano di garantire l'esistenza di un legame sufficiente tra l'entità e lo Stato di residenza.

⁶⁶ SIMONEK/BECKER, pag. 110.

⁶⁷ Cfr. OCSE, Piano di Azione 6, Résumé, pag. 10, nm. 22 *ad* Section A, pag. 21; SIMONEK/BECKER, pag. 110; DE BROE/JORIS LUTS, nm. 13; PALAO TOBOADA, pag. 603.

⁶⁸ OCSE, Piano di Azione 6, nm. 24 *ad* Section A, pag. 21.

degli Stati contraenti, non possono usufruire dei benefici convenzionali. Le disposizioni della regola LOB, di fatto, limitano l'applicazione dei benefici convenzionali per quei residenti che non hanno una connessione di tipo economico personale sufficientemente ampia con uno degli Stati contraenti. Ai fini di determinare il livello di tale connessione, la regola LOB impone una serie di *test*, di natura oggettiva, che identificano le condizioni di salvaguardia⁶⁹.

La regola LOB persegue quindi l'obiettivo di prevenire le diverse forme di *treaty-shopping*, che permettono a persone non residenti in uno Stato contraente di creare delle entità residenti in questo Stato, al fine di ridurre o eliminare l'imposizione nell'altro Stato (della fonte), per effetto dei benefici convenzionali derivanti dalla CDI in vigore tra i due Stati⁷⁰. Si tratta dunque di rifiutare il diritto ai benefici convenzionali in presenza di strutture, la cui esistenza consente di ottenere un diritto indiretto ai benefici della CDI a quelle persone che non hanno, di principio, la residenza nello Stato contraente⁷¹.

Nelle proposte di modifica al M-OCSE, la regola LOB viene inserita all'art. 29 paragrafi da 1 a 8⁷². La formulazione di questi paragrafi è aperta, in modo da lasciare agli Stati contraenti la possibilità di tenere conto delle loro preferenze⁷³.

Il Commentario M-OCSE propone due approcci alternativi: uno «semplificato» e uno «dettagliato»⁷⁴. Il primo approccio è da utilizzare quando uno Stato fa uso contemporaneamente della regola LOB e di quella PPT; il secondo invece quando non si introduce una regola PPT.

⁶⁹ ALESSANDRO DRAGONETTI/VALERIO PIACENTINI/ANNA SFONDRINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, 7^a ed., Milano 2016, pag. 199.

⁷⁰ OCSE, *Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario*, par. 4 *ad* Art. 29, pag. 190; OCSE, *Piano di Azione 6*, nm. 6 *ad* Section A, par. 3.1. pag. 24.

⁷¹ OCSE, *Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario*, par. 5 *ad* Art. 29, pag. 190; OCSE, *Piano di Azione 6*, nm. 6 *ad* Section A, par. 3.2. pag. 24.

⁷² Prima la regola LOB era prevista al par. 20 *ad* Art. 1 del *Commentario M-OCSE*.

⁷³ OCSE, *Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario*, par. 1 *ad* Art. 29, pag. 189; OCSE, *Piano di Azione 6*, nm. 6 *ad* Section A, par. 1, pag. 23.

⁷⁴ OCSE, *Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario*, par. 3 *ad* Art. 29, pag. 189; OCSE, *Piano di Azione 6*, nm. 6 *ad* Section A, par. 3, pag. 23 seg.

Secondo il primo paragrafo, un residente di uno Stato contraente ai sensi dell'art. 4 M-OCSE ha diritto ai vantaggi della CDI se è un «*soggetto qualificato*» come definito dal paragrafo 2, oppure se i benefici sono accordati in base alle disposizioni dei paragrafi 3, 4, 5⁷⁵.

Il paragrafo 2 contiene appunto la definizione di «*soggetto qualificato*»⁷⁶. Chi rientra in questa definizione ha diritto ai benefici convenzionali.

Il paragrafo 3 prevede in seguito che una persona abbia diritto ai vantaggi della CDI per gli elementi di reddito coperti dalla stessa, anche se non agisce in qualità di «*soggetto qualificato*» ai sensi del paragrafo 2. In questo caso, la condizione per ottenere i benefici convenzionali è quella che i redditi provengano dall'esercizio di un'attività commerciale o industriale nello Stato di residenza della persona in questione, sotto riserva di alcune eccezioni (*active business test*).

Il paragrafo 4 enuncia una regola relativa ai «*benefici derivati*» che autorizza determinate entità, detenute da persone residenti in uno Stato terzo, ad avvalersi dei benefici convenzionali, a condizione che queste persone, se avessero investito direttamente nello Stato contraente, avrebbero comunque ottenuto dei vantaggi equivalenti (*derivative benefits test*). In questo caso, la persona non residente deve inoltre adempiere ai requisiti per quanto riguarda la proprietà (*ownership test*) e l'erosione della base imponibile (*base erosion test*).

Il paragrafo 5 consente ad una persona avente la caratteristica di «società di sede» di ottenere i benefici convenzionali⁷⁷.

⁷⁵ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 7 *ad* Art. 29, pag. 191; OCSE, Piano di Azione 6, nm. 6 *ad* Section A, par. 4, pag. 25.

⁷⁶ Per «*soggetto qualificato*» si intende: una persona fisica; uno Stato contraente; una sua suddivisione politica o autorità locale; un soggetto interamente detenuto (direttamente o indirettamente) da uno Stato contraente o dalla sua suddivisione politica o autorità locale; determinati soggetti quotati in borsa e suoi affiliati; determinate organizzazioni caritatevoli e fondi pensione; altri soggetti che rispettano determinati requisiti per quanto riguarda la proprietà e l'erosione della base imponibile; determinate strutture d'investimento collettivo. Le condizioni per essere «*soggetto qualificato*» variano inoltre dall'approccio scelto (semplificato o dettagliato).

⁷⁷ Cfr. OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 92 *segg. ad* Art. 29, pag. 223 *segg.*

Il paragrafo 6 contiene delle disposizioni che autorizzano le autorità fiscali di uno Stato contraente ad accordare i vantaggi conferiti dalla CDI anche quando, secondo le altre disposizioni dell'articolo, la persona non avrebbe diritto ai benefici convenzionali (*discretionary relief test*).

Il paragrafo 7 contiene un elenco di definizioni applicabili ai fini del presente articolo.

Infine, il paragrafo 8 consente di disconoscere i benefici convenzionali se uno Stato non tassa o riserva un trattamento privilegiato ai dividendi, interessi e canoni conseguiti da una stabile organizzazione, nel caso in cui lo Stato di sede esenti tali redditi.

5.2.2. *La relazione tra la regola LOB e quella PPT*

I paragrafi 171 e 172 del Commentario all'art. 29 M-OCSE spiegano la relazione tra la regola LOB e quella PPT. Quest'ultima va a completare e non invece a limitare la portata o l'applicazione delle disposizioni riguardanti la regola LOB. Un beneficio convenzionale che viene rifiutato sulla base della regola LOB, non deve necessariamente essere pure negato con la regola PPT, e viceversa. Le regole LOB contengono delle disposizioni che sono principalmente basate sulla natura giuridica, la proprietà e le attività generali dei residenti di uno Stato contraente⁷⁸, mentre la regola PPT si basa sugli scopi principali di una struttura o di un'operazione⁷⁹.

5.3. *Le considerazioni del Consiglio federale*

Il Protocollo di modifica della CDI CH-LV, firmato il 2 novembre 2016 dal Consiglio federale, rispetta pienamente lo *standard* minimo richiesto dall'OCSE per quanto riguarda la lotta contro l'uso illecito di convenzioni definito dal progetto BEPS.

⁷⁸ OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 171 seg. *ad* Art. 29, pag. 254 seg.; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 3 seg., pag. 60.

⁷⁹ Per un esempio applicativo si veda OCSE, Aggiornamento M-OCSE e relativo Commentario, par. 173 *ad* Art. 29, pag. 255; OCSE, Piano di Azione 6 BEPS, nm. 26 *ad* Section A, par. 5, pag. 60 seg.

Secondo il Consiglio federale sarebbe stato possibile soddisfare lo *standard* minimo, anziché con l'adozione di una regola PPT, anche con la regola LOB. Tuttavia, l'esecutivo ha scelto altrimenti, per le seguenti ragioni⁸⁰:

- in primo luogo, il vantaggio della regola LOB è che si fonda su criteri oggettivi e traccia una netta distinzione tra abuso della CDI e casi conformi. Da un'analisi più attenta però, il Consiglio federale rivela che questa linea di demarcazione è molto più labile di quanto possa apparire. Infatti, anche nel caso della regola LOB vi è un certo margine interpretativo, segnatamente nell'applicazione del *test* sulla gestione attiva di un commercio o di un affare (*active business test*). Inoltre, essa non prevede esclusivamente *test* oggettivi, ma, con la concessione discrezionale di benefici convenzionali (*discretionary relief*), fa affidamento anche su elementi soggettivi;
- in secondo luogo, la regola LOB, rispetto alla regola PPT, non costituisce una clausola generale contro l'uso illegittimo di una CDI. Questo poiché è una clausola anti-abuso specifica (*specific anti avoidance rule*, SAAR). Inoltre, essa non consente di arginare tutte le forme di *treaty shopping*. Di conseguenza, la sola adozione della regola LOB non avrebbe consentito di soddisfare completamente lo *standard* minimo;
- in terzo luogo, con la regola LOB si corre il rischio di negare ingiustamente i benefici di una CDI anche in situazioni in cui in realtà non si è verificato alcun abuso. Alla luce di quanto esposto è possibile concludere che la regola PPT, così come formulata nel Piano di Azione 6 del BEPS, rappresenta una clausola anti-abuso generale sufficiente per impedire che talune persone possano godere dei benefici previsti dalla CDI, senza averne alcun diritto.

⁸⁰ Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4470.

6. La relazione tra la regola PPT e le clausole concluse dalla Svizzera

Il Consiglio federale osserva che, nonostante si tratti di una clausola anti-abuso con una nuova formulazione, i principi della regola PPT rispecchiano le clausole anti-abuso convenute negli ultimi anni dalla Svizzera nel quadro di numerose CDI (cfr. *infra* Cap. 7). La regola PPT si distingue tuttavia dalle precedenti in quanto non è confinata a determinate tipologie di reddito, quali p. es. i dividendi, gli interessi e i canoni, ma si applica a numerose disposizioni della CDI CH-LV (cfr. *supra* Cap. 4.2.3). Di conseguenza, tutti i benefici convenzionali sono concessi con riserva dei casi di abuso⁸¹.

Ancora, il Consiglio federale rileva che:

«[i]l tenore della nuova clausola si differenzia da quello delle tante altre CDI concluse di recente dalla Svizzera anche sotto un altro aspetto. Si è in presenza di un abuso non soltanto nelle situazioni in cui lo scopo principale di una struttura o di un'operazione è di ottenere dei benefici convenzionali, ma anche nel caso in cui solamente uno degli scopi principali ha portato a tali benefici. In definitiva, entrambe le formulazioni consentono di giungere al medesimo risultato. Infatti, la seconda parte della clausola antiabuso prevede che i benefici della Convenzione siano comunque concessi se ciò è conforme con l'oggetto e lo scopo delle pertinenti disposizioni della Convenzione. La clausola contempla così, in linea di principio, anche il caso in cui lo scopo principale della struttura e dell'operazione non era l'ottenimento dei rispettivi benefici convenzionali»⁸².

In generale, l'introduzione di una clausola anti-abuso in una CDI fa sì che gli Stati contraenti convengano le medesime condizioni per il rifiuto della concessione dei benefici previsti da una CDI. In caso contrario, spetterebbe agli Stati contraenti definire singolarmente il significato di abuso. Essi potrebbero quindi decidere unilateralmente, secondo il proprio diritto interno, in quali situazioni concrete rifiutare la concessione dei benefici a seguito di un abuso⁸³.

⁸¹ Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4472 seg.

⁸² Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4473.

⁸³ Messaggio Protocollo CDI CH-LV, pag. 4473.

Pertanto, l'unica, ma rilevante, differenza tra la regola PPT e le numerose CDI sottoscritte dalla Svizzera, riguarda lo scopo principale della struttura o dell'operazione. Se, da un lato, le CDI sottoscritte dalla Svizzera fanno sovente riferimento allo scopo o all'obiettivo della struttura o dell'operazione per capire se concedere un beneficio convenzionale, dall'altro, la regola PTT nega l'ottenimento di tale beneficio se questo «*era uno degli scopi principali di qualsiasi struttura od operazione*», aumentando notevolmente il rischio di incertezza per la persona coinvolta, rischio che neanche i numerosi esempi presenti nella nuova versione del Commentario M-OCSE potranno ridurre.

7. Le CDI pattuite dalla Svizzera con clausole anti-abuso

Le regole anti-abuso previste nelle CDI pattuite dalla Svizzera sono suddivise nei seguenti gruppi: (i) le clausole generali e/o di consultazione; (ii) le clausole «*channel approach*»; (iii) le clausole su dividendi, interessi, canoni di licenza e/o altri redditi; (iv) le clausole che riprendono le disposizioni del Decreto 1962; (v) le clausole LOB; (vi) le clausole «*look through approach*»⁸⁴.

Tabella 1: Lista delle CDI concluse dalla Svizzera contenenti una clausola anti-abuso (situazione al 1° gennaio 2017) (Fonte: SFI, Annexe à la circulaire 2010, Liste des conventions contenant des dispositions contre les abus)

Stato/territorio	Stato/territorio	Stato/territorio
Albania	Giappone	Perù
Australia	Hong Kong	Portogallo
Belgio	India	Qatar
Bulgaria	Islanda	Regno Unito
Cile	Italia	Repubblica ceca
Cina	Liechtenstein	Russia

⁸⁴ Si veda ROBERTO CAVADINI, Le clausole anti-abuso tra Modello di Convenzione fiscale OCSE – Action Plan 6 BEPS – Convenzioni concluse dalla Svizzera, Lavoro di tesi, Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law, Manno 2017, in: <http://tesi.supsi.ch/1554/> (pagina consultata il 1° agosto 2017). Il citato lavoro di tesi è stato preso quale spunto per il presente capitolo.

Stato/territorio	Stato/territorio	Stato/territorio
Cipro	Malta	Slovenia
Colombia	Marocco	Spagna
Emirati Arabi Uniti	Messico	Taiwan
Estonia	Oman	Ungheria
Francia	Paesi Bassi	USA

7.1. CDI con clausole generali e di consultazione

Le CDI con Australia (RS 0.672.915.81), Malta (RS 0.672.954.51) e Portogallo (RS 0.672.965.41) prevedono delle clausole generali, mentre quelle con la Repubblica ceca (RS 0.672.974.31), Cipro (RS 0.672.925.81), Emirati Arabi Uniti (RS 0.672.932.51), Marocco (RS 0.672.954.91), Oman (RS 0.672.961.61) e Qatar (RS 0.672.965.61) contengono delle clausole anti-abuso applicabili ai redditi passivi (*passive income*) e/o un sistema di consultazione reciproco⁸⁵.

Di seguito vengono indicati gli aspetti principali delle disposizioni anti-abuso pattuite dalla Svizzera con i citati Stati:

- il punto 1 del Protocollo della CDI con l’Australia prevede una norma simile alla regola PPT, in base alla quale «*i vantaggi della Convenzione non sono accordati se una persona crea o cede un bene o un diritto per cui è stato pagato un reddito oppure diventa residente di uno Stato contraente principalmente per ottenere i vantaggi della Convenzione*»;
- l’art. 23 della CDI con Malta non applica i benefici convenzionali a quelle strutture definite «*puramente artificiali*», ovvero che non svolgono attività economica industriale, commerciale o di gestione;
- nella CDI con il Portogallo, l’art. 27 si compone di tre paragrafi: gli Stati contraenti possono applicare le disposizioni sull’abuso di diritto previste nella loro legislazione anche nell’ambito delle CDI (par. 1); il paragrafo 2 enuncia il principio generale del beneficiario effettivo

⁸⁵ Si veda anche CAVADINI, pag. 54 seg., pag. 62 segg.

per avere diritto ai vantaggi della CDI, conformemente al M-OCSE; infine, il paragrafo 3 stabilisce che le creazioni artificiali non permettono di beneficiare dei vantaggi della CDI⁸⁶;

- in base al punto 8 del Protocollo della CDI con la Repubblica ceca, le autorità competenti possono disapplicare i benefici convenzionali se reputano che vi sia un abuso, soltanto dopo essersi consultate. Sulla base di questa consultazione, l'autorità competente del primo Stato contraente potrà privare una persona dei vantaggi della CDI. Secondo questa disposizione, la decisione concernente l'abuso spetta allo Stato della fonte⁸⁷;
- il punto 1 del Protocollo della CDI con Cipro stabilisce che le disposizioni della CDI non si applicano in caso di abuso (lett. *a*) e che le autorità fiscali possono consultarsi se una di loro intende rifiutare i benefici convenzionali ad un residente di uno Stato contraente (lett. *b*). Il concetto di abuso non è espressamente definito nella CDI, ovvero le autorità fiscali che intenderanno rifiutare i vantaggi della CDI applicheranno la definizione di abuso presente nella loro legislazione interna⁸⁸;
- con gli Emirati Arabi Uniti, il punto 1 del Protocollo della CDI stabilisce che le autorità fiscali si consultano per adottare misure al fine di evitare un uso improprio della CDI, in particolare per evitare l'utilizzazione abusiva degli artt. 10 (dividendi) e 11 (interessi) da parte di persone che non sono residenti di uno Stato contraente;
- al punto 1 del Protocollo della CDI con l'Oman è previsto che le autorità fiscali possano consultarsi in vista di prendere le misure appropriate per prevenire l'impiego abusivo della CDI, in modo da impedire a persone non residenti di uno Stato contraente di abusare dei vantaggi previsti dalla CDI (lett. *a*). Inoltre, le disposizioni degli artt. 10, 11 e 12 vengono disapplicate se il principale obiettivo di una persona

⁸⁶ FF 2012 8061, pag. 8071.

⁸⁷ FF 2012 8435, pag. 8444.

⁸⁸ FF 2014 7879, pag. 7884.

interessata dalla costituzione o attribuzione di azioni, crediti o altri diritti per i quali sono pagati dividendi, interessi o canoni è quello di beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dalla CDI (lett. b);

- una norma analoga a quella con l'Oman è stata pattuita anche con il Qatar al punto 1 del Protocollo della CDI;
- con il Marocco, la Svizzera ha concordato di consultarsi per definire le modalità di applicazione delle limitazioni previste dagli artt. 10 (dividendi), 11 (interessi) e 12 (canoni) (art. 26 par. 2 CDI), così come è previsto che le autorità fiscali possano comunicare fra di loro al fine di decidere le misure destinate a evitare ogni uso illegittimo della CDI.

7.2. *CDI con clausole «channel approach»*

Le clausole «*channel approach*» (sistema di fruizione abusiva) sono quelle che disconoscono i benefici convenzionali ad un soggetto, che una volta ricevuto un reddito da una persona residente nello Stato della fonte, ne trasferisce una parte consistente a una persona residente in uno Stato terzo⁸⁹. Ci si trova in presenza di un sistema di fruizione abusiva di benefici quando un residente di uno Stato contraente organizza un'operazione commerciale con lo scopo principale di ottenere vantaggi fiscali che non potrebbe ottenere con una CDI⁹⁰.

Di seguito viene presentata una panoramica delle CDI pattuite dalla Svizzera con il sistema di fruizione abusiva:

- le CDI concluse con Francia (art. 14; RS 0.672.934.91) e Colombia (art. 21; RS 0.672.926.31), stabiliscono che i benefici convenzionali non sono concessi ad una società residente in uno degli Stati contraenti, qualora almeno il 50 per cento del reddito per il quale si chiede lo sgravio d'imposta viene a sua volta trasferito, direttamente o indirettamente, ad una persona non residente in questi Stati (par. 1, cd. *base erosion test*), a meno che la società non dimostri che lo scopo

⁸⁹ Si veda CAVADINI, pag. 55 segg.

⁹⁰ FF 2011 7935, pag. 7944 seg.

principale dell'operazione in questione non sia quello di ottenere i benefici della CDI. Tale condizione è soddisfatta se l'elemento del reddito: (i) è riversato dal residente di uno Stato contraente a una persona o a un ente a cui non è legato; (ii) avrebbe beneficiato di un trattamento convenzionale equivalente o più favorevole se fosse stato direttamente percepito dalla persona cui è stato riversato (par. 2);

- il 19 luglio 2017 è entrato in vigore l'Accordo aggiuntivo con il Belgio che ha modificato la CDI esistente (RS 0.672.917.21)⁹¹. L'art. XIV dell'Accordo ha abrogato l'art. 22⁹². Per combattere contro gli abusi è stata adottata una nuova disposizione (art. XX dell'Accordo che istituisce un nuovo art. 28 CDI con il Belgio), secondo cui i vantaggi della CDI non sono accordati a persone residenti di uno Stato contraente che riversano almeno la metà dei redditi, oggetto dei vantaggi della CDI e provenienti dall'altro Stato contraente, a persone che non sono residenti del primo Stato contraente. Queste persone possono tuttavia provare che le Parti non hanno come obiettivo principale di trarre profitto dalla convenzione⁹³;
- le CDI con Hong Kong (artt. 10 par. 8, 11 par. 5, 12 par. 7 e 21; RS 0.672.941.61), Regno Unito (artt. 3 par. 1 lett. l, 10 par. 6, 11 par. 7, 12 par. 5 e 21 par. 4; RS 0.672.936.712), Russia (art. 25*b*; RS 0.672.966.51) e Taiwan⁹⁴ (art. 26; RS 672.3), nonché i Protocolli delle CDI con Bulgaria (punto 6; RS 0.672.921.41), Cile (punto 5; RS 0.672.924.51), Estonia (punto 6; RS 0.672.933.41), India (punto 5; RS 0.672.942.31), Messico (punto 6; RS 0.672.956.31), Perù (punto

⁹¹ DFF, L'Accordo aggiuntivo alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni con il Belgio è entrato in vigore, Comunicato stampa, Berna, 7 agosto 2017, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-67693.html> (pagina consultata il 7 agosto 2017); si veda il testo al seguente link: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/49234.pdf> (pagina consultata il 7 agosto 2017).

⁹² Sia il Belgio che la Svizzera hanno convenuto che la disposizione contenuta all'art. 22 relativa alla prevenzione dell'uso abusivo della CDI era troppo complicata da applicare e troppo rigida (FF 2014 7067, pag. 7076). L'art. 22 riprendeva gli elementi principali previsti dal Decreto 1962.

⁹³ FF 2014 7067, pag. 7070.

⁹⁴ FF 2011 8287.

10 lett. *b*; RS 0.672.964.11) e Slovenia (punto 4; RS 0.672.969.11), non forniscono invece alcuna proporzione tra il reddito incassato da una persona residente in uno degli Stati contraenti per il quale si chiede uno sgravio d'imposta e il reddito successivamente trasmesso ad una persona residente in uno Stato terzo (cfr. l'espressione «integralmente» o «quasi integralmente»). Le disposizioni presenti in questi trattati limitano i benefici convenzionali in relazione al pagamento dei dividendi, degli interessi, dei canoni di licenza e anche degli altri redditi (in quest'ultimo caso solo le CDI con Hong Kong e Regno Unito lo prevedono).

7.3. *CDI con clausole su dividendi, interessi, canoni di licenza e/o altri redditi*

Una terza categoria di CDI con clausole anti-abuso è quella riferita unicamente al pagamento di dividendi, interessi, canoni di licenza e/o altri redditi da parte di persone residenti in uno Stato contraente, se la transazione è stata costruita con lo scopo di beneficiare della CDI⁹⁵.

In questa categoria vi rientrano:

- la CDI con la Cina (RS 0.672.924.9), il cui art. 23 prevede l'applicabilità di norme sugli abusi secondo il diritto nazionale. Questa disposizione stabilisce però che tali norme si applicano soltanto se non comportano un'imposizione contraria alle disposizioni della CDI⁹⁶. Le norme sugli abusi della CDI sono inoltre disciplinate dagli articoli sull'imposizione dei dividendi (art. 10 par. 7), degli interessi (art. 11 par. 8), dei canoni (art. 12 par. 7) e degli altri redditi (art. 21 par. 4). Queste disposizioni hanno tutte lo scopo di evitare la creazione di strutture concepite a scopi fiscali⁹⁷;

⁹⁵ CAVADINI, pag. 59.

⁹⁶ Una norma sugli abusi ai sensi dell'art. 23 CDI costituisce p. es. la qualificazione fiscale di interessi come distribuzioni dissimulate di utili in situazioni di capitale proprio occulto secondo il diritto nazionale (FF 2014 45, pag. 54).

⁹⁷ FF 2014 45, pag. 54.

- i Protocolli delle CDI con il Liechtenstein (punto 4 lett. *a*; RS 0.672.951.43), con l'Albania (punto 4 lett. *a*; RS 0.672.912.31) e con l'Islanda (punto 4 lett. *a*; RS 0.672.944.51);
- per contro, il Protocollo della CDI con i Paesi Bassi prevede una clausola anti-abuso limitata ai soli dividendi (punto VIII; RS 0.672.963.61);
- si osserva, infine, che il Protocollo della CDI con l'Ungheria (punto 3; RS 0.672.941.81) estende la clausola anti-abuso anche all'«alienazione delle partecipazioni al capitale di un'impresa, il cui valore supera direttamente o indirettamente il 50 per cento dei beni immobili situati nell'altro Stato contraente» (art. 13 par. 4).

7.4. CDI con clausole che riprendono le disposizioni del Decreto 1962

Negli anni sessanta, la Svizzera è stata direttamente toccata dal fenomeno del *treaty shopping*, soprattutto per due motivi: (i) l'esistenza dei regimi fiscali speciali cantonali (società *holding*, di domicilio e miste); (ii) l'esistenza di una vasta rete di CDI. Questi motivi hanno attirato numerose persone non residenti in Svizzera, le quali hanno utilizzato delle strutture per ottenere i benefici delle CDI⁹⁸. Le pressioni sulla Svizzera da parte degli USA, della Germania⁹⁹ e della Francia hanno portato il Consiglio federale a decretare una norma di diritto interno per evitare un utilizzo improprio delle CDI pattuite dalla Svizzera¹⁰⁰.

La CDI conclusa dalla Svizzera con l'Italia (art. 23; RS 0.672.945.41), nonché il Protocollo della CDI con la Norvegia (punto 2; RS 0.672.959.81), riprendono gli elementi principali previsti dal Decreto del Consiglio federale del 14 dicembre 1962 contro l'uso senza causa legittima delle CDI

⁹⁸ XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 4^a ed., Berna 2014, § 10, nm. 732.

⁹⁹ Con la Germania c'è stato un cambiamento a decorrere dal 2004 (RS 0.672.913.62). L'art. 23 stabilisce che la CDI non può essere interpretata come un impedimento per uno Stato contraente ad applicare il proprio diritto nazionale in materia di elusione e sottrazione d'imposta. Per quanto concerne la Svizzera trovano dunque sempre applicazione il Decreto 1962 nonché le relative circolari (FF 2002 3823, pag. 3827; OBERSON, § 10, nm. 778).

¹⁰⁰ OBERSON, § 10, nm. 732.

concluse dalla Confederazione (Decreto 1962; RS 672.202)¹⁰¹. Per beneficiare della CDI, le seguenti condizioni devono essere rispettate¹⁰²:

- con riferimento al «*versamento eccessivo a terzi*»: (i) la persona giuridica può impiegare al massimo il 50 per cento del reddito per il quale richiede lo sgravio d'imposta per soddisfare i diritti di persone non residenti; (ii) le spese che sono in relazione con il reddito per il quale si richiede lo sgravio d'imposta sono coperte esclusivamente con tale reddito;
- con riferimento alla «*capitalizzazione degli utili*»: (i) i conti creditori fruttiferi non devono superare il sestuplo del capitale societario¹⁰³, incluse le riserve; (ii) i tassi di interesse sui debiti non devono essere superiori ad una determinata soglia, che per la Svizzera corrisponde al «*saggio del reddito medio delle obbligazioni emesse dalla Confederazione svizzera aumentato di due punti*»¹⁰⁴; (iii) annualmente la persona giuridica deve distribuire ai propri soci un importo che corri-

¹⁰¹ Secondo il Decreto 1962 si è in presenza di una pretesa abusiva a uno sgravio d'imposta quando tale pretesa avrebbe per conseguenza che di una parte essenziale dello sgravio fruirebbero, direttamente o indirettamente, persone non aventi diritto ai vantaggi della CDI (art. 2 cpv. 1 lett. a). Nella prassi è piuttosto raro che questa clausola generale venga applicata, considerando che i casi di abuso maggiormente riscontrati sono quelli stabiliti dall'art. 2 cpv. 2 Decreto 1962 (OBERSON, § 10, nm. 740). Questa disposizione prevede quattro ipotesi di abuso: (i) trasferimento di redditi che hanno beneficiato dello sgravio d'imposta convenzionale a persone che non hanno diritto a conseguire i vantaggi della CDI; (ii) capitalizzazione degli utili conseguiti da una società svizzera detenuta da persone non residenti; (iii) utilizzo di una fiduciaria svizzera da parte di un fiduciante che non ha diritto ai vantaggi convenzionali; (iv) utilizzo di una fondazione di famiglia o di una società di persone da parte di persone non residenti. La portata di queste disposizioni è inoltre precisata dalle circolari dell'AFC del 31 dicembre 1962 e del 17 dicembre 1998 (OBERSON, § 10, nm. 741 segg.).

¹⁰² CAVADINI, pag. 59 seg.

¹⁰³ Questa condizione è stata eliminata dalla circolare dell'AFC del 1999, che si limita ora a rinviare alla circolare n. 6 dell'AFC sul finanziamento insolito e la remunerazione sotto forma di interessi della Divisione principale dell'imposta federale diretta, dell'imposta preventiva e dei diritti di bollo (OBERSON, § 10, nm. 760).

¹⁰⁴ Il tasso di interesse ammesso secondo questa disposizione è del 3,65 per cento nel 2010 e del 3,48 per cento nel 2011 (AFC, Conditions pour les dégrèvements d'imôts sur la base des conventions contre les double impositions [Etat fin 2012], cifra 43.4).

sponde almeno al 25 per cento del reddito per il quale chiede lo sgravio d'imposta;

- con riferimento alle «*fondazioni di famiglia*»: il fondatore o la maggioranza dei beneficiari devono essere residenti in Svizzera e al massimo un terzo del reddito per il quale si richiede lo sgravio può andare a persone non residenti.

7.5. CDI con clausole LOB

Con il Giappone (art. 22a; RS 0.672.946.31) e gli USA (art. 22; RS 0.672.933.61)¹⁰⁵, la Svizzera ha concluso delle CDI che contengono una clausola LOB¹⁰⁶. Tale clausola è stata predisposta al fine di determinare quali sono le persone residenti in uno degli Stati contraenti che possono rivendicare l'applicazione dei benefici convenzionali¹⁰⁷.

7.6. CDI con clausole «look through approach»

Secondo il metodo «*look through approach*», l'attribuzione del beneficio della CDI con la Spagna non è concesso a una persona diversa dal beneficiario effettivo dei redditi provenienti dall'altro Stato contraente o della sostanza ivi situata (punti I e II; RS 0.672.933.21). Oltre a rimandare alle disposizioni del diritto interno degli Stati in materia anti-abuso, la Spagna richiama anche la propria normativa CFC¹⁰⁸.

7.7. CDI senza clausole anti-abuso

Per gli sgravi d'imposta esteri alla fonte, il Decreto 1962 e le disposizioni specifiche contenute nelle CDI costituiscono delle norme efficaci per impedire l'uso di strutture abusive situate in Svizzera. Inversamente, quando sono delle strutture abusive estere a conseguire dei redditi di

¹⁰⁵ Per una spiegazione sui contenuti dell'art. 22 CDI con gli USA, si veda: OBERSON, § 10, nm. 801 segg.

¹⁰⁶ Con la Germania la regola LOB non si applica più dal 1° gennaio 2004 (OBERSON, § 10, nm. 774).

¹⁰⁷ CAVADINI, pag. 60 segg.

¹⁰⁸ CAVADINI, pag. 66 seg.

fonte svizzera e queste cercano di ottenere uno sgravio totale o parziale dell'imposta preventiva sulla base di una CDI senza clausola anti-abuso, il Decreto 1962 non trova applicazione (cfr. art. 1 cpv. 1 Decreto 1962)¹⁰⁹.

Nei casi in cui la Svizzera non ha pattuito una clausola anti-abuso con uno Stato contraente, il Tribunale federale, con la sentenza «Danimarca» del 28 novembre 2005¹¹⁰, ha deciso che valgono le regole di interpretazione della Convenzione di Vienna (art. 31 ss. CV), segnatamente l'art. 26 CV che prevede che tutte le CDI in vigore vincolano le Parti e devono essere applicate secondo il principio della buona fede. Secondo l'Alta Corte esiste una clausola generale implicita nei trattati che prevede il divieto di un impiego abusivo del diritto convenzionale, anche in assenza di norme specifiche a riguardo¹¹¹.

L'esistenza di una clausola generale implicita anti-abuso è poi stata inserita nella circolare dell'AFC del 1° agosto 2010¹¹²:

Quando le convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono delle disposizioni specifiche contro l'utilizzo abusivo della convenzione, queste disposizioni specifiche hanno preminenza sulle disposizioni del Decreto del 1962 e delle circolari del 1962 e del 1999. L'inclusione di una di queste disposizioni specifiche in una convenzione conclusa bilateralmente con uno Stato contraente costituisce una *lex specialis* in rapporto alle regole di diritto interno svizzero.

¹⁰⁹ OBERSON, § 10, nm. 735.

¹¹⁰ Si trattava di una società danese che aveva richiesto il rimborso integrale dell'imposta preventiva prelevata su dividendi di fonte svizzera invocando la CDI con la Danimarca, la quale prevede un'imposizione esclusiva dei dividendi nello Stato di residenza del beneficiario. La società danese, tuttavia, non disponeva di infrastrutture adeguate. Inoltre, essa era detenuta al 100 per cento da una società di Guernesey, la quale, a sua volta, era controllata al 100 per cento da una società con sede alle Bermuda. L'azionista unico e amministratore di queste ultime società era una persona fisica residente alle Bermuda (OBERSON, § 10, nm. 789).

¹¹¹ Sentenza TF n. 2A.239/2005 del 28 novembre 2005 = RDAF 2006 II 239, consid. 3.4; OBERSON, § 10, nm. 790.

¹¹² AFC, Circulaire 2010, Mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (ACF 1962/Circ. 1999 avec complément 2001), Berna, 1° agosto 2010, pag. 2 (libera traduzione dal francese).

Quando una convenzione contro le doppie imposizioni prevede delle disposizioni specifiche contro l'abuso della convenzione o determinate disposizioni (segnatamente concernenti i dividendi, gli interessi e i canoni), l'art. 2 cpv. 2 del Decreto 1962 e le circolari del 1962 e del 1999 non sono più applicabili.

Nel caso di un abuso manifesto, che non sarebbe coperto dalle disposizioni antiabuso specifiche della convenzione, il principio implicito e non scritto del divieto di impiego abusivo della convenzione, derivante dall'interpretazione delle convenzioni, sarà nondimeno applicabile (cfr. Sentenza del TF del 28 novembre 2005 / 2A.239/2005).

Va tuttavia osservato che, nel tempo, le misure anti-abuso previste dal Decreto 1962 hanno lasciato il posto a quelle convenzionali, che la Svizzera ha pattuito soprattutto dopo il 13 marzo 2009. Infatti, con la revisione delle proprie CDI per conformarle all'art. 26 M-OCSE concernente lo scambio di informazioni fiscali, la Svizzera ha colto l'occasione per inserire delle specifiche disposizioni anti-abuso (cfr. *infra* Tabella 1)¹¹³.

8. La Convenzione BEPS

8.1. Introduzione

Il 7 giugno 2017, la Svizzera ha firmato a Parigi la Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti (Convenzione BEPS)¹¹⁴. Quest'ultima è stata firmata complessivamente da 70 Stati (stato all'11 luglio 2017)¹¹⁵. La Convenzione BEPS, approvata dall'OCSE il 24 novembre 2016, permette agli Stati aderenti

¹¹³ AFC, Adaptation de la pratique de l'Administration fédérale des contributions (AFC), Abus des conventions, pag. 1, documento disponibile in: <https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/themen/internationale-steuerpolitik/doppelbesteuerung-und-amts-hilfe/dba-missbrauch.html> (pagina consultata il 7 agosto 2017).

¹¹⁴ DFF, La Svizzera firma la Convenzione BEPS, Comunicato stampa, Berna, 7 giugno 2017. La Convenzione BEPS è disponibile al seguente link: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-italian.pdf> (pagina consultata il 3 agosto 2017).

¹¹⁵ Si veda la lista degli Stati firmatari al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (pagina consultata il 7 agosto 2017).

di rendere più efficiente e rapido l'adeguamento delle CDI agli *standard* minimi concordati nell'ambito del progetto BEPS. La Svizzera ha comunicato che si impegnerà ad attuare tali *standard* o nel quadro della Convenzione BEPS o tramite la negoziazione bilaterale delle CDI¹¹⁶.

8.2. *Le sue finalità*

La Convenzione BEPS non costituisce una convenzione multilaterale contro le doppie imposizioni, bensì ha lo scopo di modificare il testo delle CDI concluse tra i propri Stati contraenti. Infatti, la messa in pratica dei risultati del progetto BEPS richiede la modifica del M-OCSE e del suo Commentario, risp. delle CDI che si ispirano a tale modello. In ragione del numero considerevole di CDI (più di 3000), l'aggiornamento bilaterale delle reti convenzionali comporterebbe un processo lungo e fastidioso, che limiterebbe l'efficacia degli sforzi multilaterali¹¹⁷.

La Convenzione BEPS è il risultato del Piano di Azione 15¹¹⁸ che prevede, appunto, l'introduzione di un trattato multilaterale per implementare le proposte di modifica delle CDI previste da altre azioni BEPS, quali le costruzioni ibride (Piano di Azione 2), l'abuso delle convenzioni (Piano di Azione 6), la stabile organizzazione (Piano di Azione 7) e i meccanismi di risoluzione delle controversie (Piano di Azione 14)¹¹⁹.

Agli Stati contraenti viene data la possibilità di formulare delle riserve per garantire una certa flessibilità nell'adeguare le disposizioni nelle

¹¹⁶ Cfr. nota 111.

¹¹⁷ OCSE, Note explicative portant sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi, 26 novembre 2016, in: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf> (pagina consultata il 4 agosto 2017), nn. 4, pag. 1 (cit.: Note explicative Convenzione BEPS).

¹¹⁸ OCSE, L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 – Rapport final 2015, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/l-elaboration-d-un-instrument-multilateral-pour-modifier-les-conventions-fiscales-bilaterales-action-15-rapport-final-2015-9789264248588-fr.htm> (pagina consultata il 3 agosto 2017).

¹¹⁹ OCSE, Note explicative Convenzione BEPS, nn. 8, pag. 2.

proprie CDI. La possibilità di formulare una riserva viene concessa per quelle disposizioni che vanno oltre lo *standard* minimo considerato¹²⁰.

8.3. Gli Stati oggetto di una prima tornata di adeguamenti

Sulla base di questa Convenzione, la Svizzera, nel suo comunicato stampa del 7 giugno 2017, ha indicato che saranno adeguate le CDI con l'Argentina, il Cile, l'India, l'Islanda, l'Italia, il Liechtenstein, la Lituania, il Lussemburgo, l'Austria, la Polonia, il Portogallo, il Sudafrica, la Repubblica ceca e la Turchia. Con questi Stati, la rispettiva CDI verrà automaticamente adeguata al tenore delle disposizioni previste dalla Convenzione BEPS. Come indicato, quest'ultima ha lo scopo di modificare le CDI concluse tra due o più Stati contraenti. Tuttavia, il suo funzionamento non è comparabile a quello di un Protocollo di modifica di una CDI esistente, che modifica direttamente il testo della stessa. Al contrario, la Convenzione BEPS si applicherà parallelamente alle CDI esistenti in modo da attuare rapidamente le misure del progetto BEPS¹²¹.

La Convenzione BEPS, prima di poter essere applicabile, deve essere approvata dalle Camere federali e quindi essere sottoposta alle ordinarie procedure di approvazione.

8.4. Scopo di un Accordo fiscale coperto (art. 6)

La III^o parte della Convenzione BEPS tratta l'abuso dei trattati. L'art. 6 par. 1 Convenzione BEPS dispone che un Accordo fiscale coperto¹²² è

¹²⁰ OCSE, Note esplicative Convenzione BEPS, nn. 14, pag. 4. L'art. 28 Convenzione BEPS si occupa del tema delle riserve che gli Stati contraenti possono formulare.

¹²¹ OCSE, Note esplicative Convenzione BEPS, nn. 13, pag. 3. Sulla questione se la Convenzione BEPS sia *self-executing*, ossia direttamente applicabile e quindi vincolante per i contribuenti, si rimanda a: ARNO CRAZZOLARA, Il Trattato Multilaterale BEPS è *self-executing*?, in: Rivista di Diritto Tributario, supplemento online, 24 maggio 2017, <http://www.rivistadiritto tributario.it/2017/05/24/trattato-multilaterale-beps-self-executing/> (pagina consultata il 3 agosto 2017).

¹²² Ai sensi dell'art. 2 par. 1 lett. a Convenzione BEPS, un «*Accordo fiscale coperto*» designa un accordo per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito (cfr. anche OCSE, Note esplicative Convenzione BEPS, nn. 25 segg., pag. 9 segg.).

modificato con l'inclusione (quale *standard* minimo) del seguente preambolo¹²³:

Nell'intento di eliminare la doppia imposizione con riferimento alle imposte oggetto del presente accordo senza creare opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale (ivi compresi schemi di treaty-shopping finalizzati ad ottenere gli sgravi previsti dal presente accordo a beneficio indiretto di residenti di giurisdizioni terze), [...].

La Svizzera ha inoltre deciso di includere il seguente testo (facoltativo) di preambolo nei suoi Accordi fiscali coperti che non contengono nel preambolo espressioni che facciano riferimento all'intenzione di sviluppare una relazione economica o di migliorare la cooperazione in materia fiscale (cfr. art. 6 par. 3 Convenzione BEPS e la lista delle riserve e delle notifiche al momento della firma della Convenzione BEPS da parte della Svizzera in virtù degli artt. 28 par. 6 e 29 par. 3)¹²⁴:

Desiderosi di sviluppare ulteriormente le loro relazioni economiche e di migliorare la cooperazione in materia fiscale, [...].

8.5. *Prevenzione dell'abuso dei trattati (art. 7)*

Secondo le disposizioni previste dall'art. 7 par. 17 lett. *a* Convenzione BEPS, la Svizzera considera che le CDI con gli Stati indicati al Capitolo precedente (tra cui l'Italia), debbano contenere la disposizione descritta all'art. 7 par. 2 Convenzione BEPS.

Questo significa che il par. 2 dell'art. 7 Convenzione BEPS consente agli Stati di applicare il precedente paragrafo 1¹²⁵ (ovvero la regola PPT, cfr.

¹²³ Cfr. per una spiegazione al preambolo: OCSE, Note esplicative Convenzione BEPS, nm. 75 segg., pag. 22 segg.

¹²⁴ OCSE, Note esplicative Convenzione BEPS, nm. 83 seg., pag. 23 seg. Questa aggiunta non si applica alla CDI con l'Italia, che già contiene una simile formulazione. Si veda a tale riguardo la pag. 7 dell'elenco delle riserve e delle notifiche svizzere conformi agli artt. 28 e 29 Convenzione BEPS, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/48553.pdf> (pagina consultata il 7 agosto 2017).

¹²⁵ Del seguente tenore: «[n]onostante le disposizioni di un Accordo fiscale coperto, un beneficio ai sensi di un Accordo fiscale coperto non è concesso in relazione ad un elemento di reddito o di patrimonio se è ragionevole concludere, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, che l'ottenimento di tale beneficio era uno degli scopi principali di qualsiasi intesa o transazione che ha portato direttamente o indi-

anche art. 22a par. 1 CDI CH-LV) *«in luogo o in assenza di disposizioni di un Accordo fiscale coperto che negano tutti o parte dei benefici che sarebbero altrimenti previsti ai sensi dell'Accordo fiscale coperto se lo scopo principale o uno degli scopi principali di qualsiasi intesa o transazione, o di qualsiasi persona interessata da un'intesa o transazione, era di ottenere tali benefici».*

La Svizzera non avendo formulato una riserva alla lett. a del paragrafo 15 dell'art. 7 Convenzione BEPS (i.e. aver scelto di avvalersi della regola PPT), ha voluto riprendere la disposizione (facoltativa) di cui al paragrafo 4¹²⁶, che corrisponde grossomodo al paragrafo 2 dell'art. 22a CDI CH-LV e che consente ad uno Stato, a determinate condizioni, di non applicare la regola PPT¹²⁷.

In virtù dell'art. 7 par. 17 lett. a Convenzione BEPS, la Svizzera e l'Italia considerano che la reciproca convenzione bilaterale verrà completata dalla disposizione descritta all'art. 7 par. 2 e che non ci si avvarrà della riserva prevista all'art. 7 par. 15 lett. b Convenzione BEPS. Ne consegue che la disposizione prevista dall'Accordo fiscale coperto dalla Convenzione BEPS (ovvero l'art. 23 della CDI italo-svizzera) verrà sostituita

rettamente a tale beneficiario, a meno che venga stabilito che la concessione di tale beneficio in dette circostanze sarebbe conforme all'oggetto e allo scopo delle pertinenti disposizioni dell'Accordo fiscale coperto».

¹²⁶ Del seguente tenore: *«[q]ualora un beneficio ai sensi di un Accordo fiscale coperto sia negato a una persona ai sensi delle disposizioni dell'Accordo fiscale coperto (come eventualmente modificato dalla presente Convenzione) che negano tutti o parte dei benefici che sarebbero altrimenti previsti ai sensi dell'Accordo fiscale coperto se lo scopo principale o uno degli scopi principali di qualsiasi intesa o transazione, o di qualsiasi persona interessata da un'intesa o transazione, era quello di ottenere tali benefici, l'autorità competente della Giurisdizione Contraente che avrebbe altrimenti concesso tale beneficio tratta nondimeno tale persona come avente diritto a tale beneficio, o ad altri benefici in relazione a uno specifico elemento di reddito o di patrimonio, se detta autorità competente, su richiesta di tale persona e dopo aver preso in considerazione i fatti e le circostanze pertinenti, determina che tali benefici sarebbero stati concessi a detta persona in assenza della transazione o intesa. L'autorità competente della Giurisdizione Contraente alla quale è stata presentata una richiesta ai sensi del presente paragrafo da parte di un residente dell'altra Giurisdizione Contraente si consulta con l'autorità competente di detta altra Giurisdizione Contraente prima di rigettare la richiesta».*

¹²⁷ OCSE, Note esplicative Convenzione BEPS, nm. 98, pag. 26.

dalle disposizioni dei paragrafi 1 e 4 dell'art. 7 Convenzione BEPS (ovvero dalla regola PPT). Ciò significa, quindi, che il nuovo art. 7 par. 1 e 4 Convenzione BEPS sostituiranno l'art. 23 della CDI italo-svizzera.

La Svizzera ha invece deciso di non riprendere la clausola LOB stabilita dai paragrafi 8 a 13 dell'art. 7 Convenzione BEPS¹²⁸.

9. Conclusione

Nella sua prassi in ambito di CDI, la Svizzera non ha mai voluto inserire una regola LOB, eccetto alcuni casi particolari, quali quelli con il Giappone e gli USA. La Svizzera ha scelto di seguire la regola PPT poiché, in passato, ha sempre privilegiato delle disposizioni contenenti un carattere generale nelle sue CDI, come tra l'altro sottolineato nelle sue osservazioni al paragrafo 27.9 all'art. 1 M-OCSE del Commentario¹²⁹. Lo stesso Consiglio federale ha osservato che i principi della regola PPT rispecchiano le clausole anti-abuso convenute negli ultimi anni dalla Svizzera nel quadro di numerose CDI.

Con diversi Stati, la Svizzera conosce già delle clausole simili alla regola PPT, che fanno riferimento allo scopo principale della struttura o dell'operazione della persona interessata. Tuttavia, la portata di queste disposizioni è meno ampia della regola PPT, che fa invece riferimento ad uno degli scopi principali¹³⁰. La Svizzera limita l'applicazione della regola PPT soltanto agli artt. 10, 11, 12 e 21 delle CDI, mentre la regola PPT del Piano di Azione 6 del BEPS ha un campo di applicazione molto più esteso e concerne tutte le tipologie di reddito e di patrimonio coperte

¹²⁸ Non vi è infatti stato alcun tipo di notifica da parte della Svizzera sulla base dell'art. 7 par. 17 lett. c Convenzione BEPS. Cfr. anche OCSE, Note esplicative Convenzione BEPS, nn. 104 segg., pag. 28 segg.

¹²⁹ «[L]a Svizzera ritiene che le disposizioni nazionali in materia di abuso delle convenzioni fiscali devono conformarsi alle disposizioni generali delle convenzioni fiscali, in particolar modo qualora la convenzione stessa contenga disposizioni tese a prevenire detti abusi» (MAISTO, par. 27.9 ad Art. 1 M-OCSE, pag. 77).

¹³⁰ CHRISTOPH SCHELLING, Swiss Tax treaty Policy, in: Bulletin for international taxation, April/May 2015, pagg. 216-221, pag. 218.

dalle CDI. Inoltre, nelle attuali disposizioni pattuite dalla Svizzera non è prevista alcuna regola sull'onere probatorio¹³¹.

La regola PPT dell'OCSE, facendo riferimento all'ottenimento dei benefici convenzionali quale scopo principale o uno degli scopi principali della struttura o dell'operazione, mette il contribuente in una situazione di incertezza giuridica, nel momento in cui deve decidere se compiere o meno una determinata operazione. Infatti, dal tenore letterale della disposizione si evince che anche se il contribuente persegue un obiettivo di ottimizzazione fiscale contestualmente ad uno economico, l'autorità fiscale potrebbe decidere di negare i benefici convenzionali dell'operazione.

La nuova clausola anti-abuso riguardante la regola PPT, che entrerà a far parte delle CDI pattuite dalla Svizzera, pone quindi notevoli interrogativi da un profilo della certezza giuridica, avendo messo l'elemento della pianificazione fiscale tra i principali obiettivi della struttura o dell'operazione scelta dal contribuente. Lo stesso Commentario M-OCSE non sembra seguire una linea coerente: da un lato si ritrovano affermazioni per un'applicazione restrittiva della regola PPT, dall'altro, invece, alcune affermazioni sembrano lasciare spazio ad una non applicazione rigida della regola PPT¹³².

In questa situazione, per quanto riguarda la Svizzera, tornerà sicuramente utile la nozione di elusione fiscale elaborata dalla giurisprudenza del Tribunale federale.

¹³¹ SIMONEK/BECKER, pag. 122.

¹³² SIMONEK/BECKER, pag. 115.

