

Treaty abuse: pubblicato il public discussion draft dell'OCSE

di Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners

L'OCSE ha pubblicato la bozza di documento contenente le modalità volte all'attuazione della cd. Action 6 dell'Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, diffuso dall'OCSE medesima nel mese di luglio del 2013. Gli stakeholders e le organizzazioni interessate possono presentare i propri commenti al documento entro e non oltre il 9 aprile 2014.

Il contenuto del Discussion Draft

L'Action 6 di cui all'Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, pubblicato dall'OCSE su indicazione del G20 in data 13 luglio 2013, prevede l'adozione, **entro settembre 2014**, di **modifiche al Modello di Convenzione OCSE** contro le doppie imposizioni al fine di prevenire le pratiche di cd. treaty abuse, che rappresentano una delle principali cause dei fenomeni di erosione della base imponibile mediante profit shifting.

In particolare, l'Action 6 fa riferimento alla necessità di elaborare specifiche raccomandazioni dirette a **prevenire l'utilizzo dei trattati** al solo fine di **beneficiare di vantaggi fiscali**, da parte di soggetti che non avrebbero diritto ad usufruire delle disposizioni convenzionali stesse.

Il Public Discussion Draft - BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, pubblicato dall'OCSE il 14 marzo scorso, costituisce il risultato dei lavori svolti in ambito OCSE con specifico riferimento alle seguenti **tre aree d'azione**, corrispondenti rispettivamente alle sezioni A, B e C del documento in commento:

- sviluppo di disposizioni convenzionali e di raccomandazioni concernenti l'elaborazione di norme nazionali che impediscano l'estensione di benefici derivanti dai trattati a soggetti che non avrebbero diritto ad usufruire dei benefici medesimi;
- elaborazione di chiarimenti con riferimento alla considerazione secondo cui "tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation";
- identificazione delle cd. "tax policy considerations" delle quali, in linea generale, gli Stati dovrebbero tenere conto prima di procedere alla conclusione di una convenzione bilaterale in materia fiscale.

Nello specifico, il Discussion Draft evidenzia la necessità di includere, nel preambolo delle **convenzioni bilaterali**, un **chiaro riferimento alla volontà** degli Stati contraenti di **prevenire e contrastare** i fenomeni di **elusione fiscale** e, in particolare, di evitare di favorire cd. opportunità di **treaty shopping**.

Esso raccomanda altresì l'inclusione nelle convenzioni di una **specifica "anti-abuse rule based on the limitation-on-benefits provisions"**, sulla base delle clausole incluse in trattati conclusi dagli Stati Uniti e da alcuni altri Paesi, finalizzata a contrastare un ampio numero di fenomeni di cd. treaty shopping attraverso la definizione puntuale dei requisiti necessari per l'inserimento nella categoria delle cd. "qualified persons", quali l'effettiva connessione del reddito di fonte estera all'attività svolta nello Stato di residenza.

Il Discussion Draft suggerisce inoltre di includere nei trattati una **clausola anti abuso di natura generale**, la quale costituisca espressione del principio secondo cui i benefici derivanti da una convenzione fiscale non dovrebbero essere usufruiti nel caso in cui uno degli obiettivi fondamentali della transazione posta in essere sia quello di trarre vantaggio di una data disposizione convenzionale, in contrasto con lo scopo del trattato medesimo.

Raccomandazioni più specifiche riguardano infine **casi particolari di elusione fiscale**, la cui prevenzione non può essere garantita semplicemente dall'implementazione di modifiche alle clausole convenzionali, ma richiede emendamenti alle normative nazionali dei singoli Stati. In particolare, sono ricompresi:

- le pratiche di cd. thin capitalisation;
- le strategie volte a determinare uno status di “doppia residenza”;
- il cd. transfer mispricing;
- le norme che consentono arbitraggi sulla base della natura di determinati redditi (ad esempio, attraverso la riqualificazione degli interessi in dividendi);
- le transazioni che, in ragione delle modalità di effettuazione, danno luogo, di fatto, a fenomeni di cd. doppia non imposizione.

Prossimi steps

Coerentemente con quanto stabilito dall'Action Plan, i lavori dell'OCSE volti a contrastare i fenomeni di base erosion e profit shifting prevedono la realizzazione di un costante processo di “public consultation”, che coinvolga associazioni rappresentative del mondo imprenditoriale e professionale, organizzazioni non governative, think tanks e mondo accademico.

La pubblicazione del Discussion Draft è stata pertanto accompagnata dall'invito, rivolto ai summenzionati stakeholders, a trasmettere i propri commenti e punti di vista in merito ai contenuti del documento medesimo.

Tali **osservazioni** dovranno essere presentate **entro e non oltre la data del 9 aprile 2014** e saranno pubblicate sul sito web dell'OCSE. La scadenza è anticipata al 3 aprile 2014 per coloro che intendono partecipare al “public consultation meeting on Action 6”, il quale si svolgerà a Parigi il 14 e 15 aprile 2014 con l'obiettivo di finalizzare il testo del Discussion Draft stesso.

Le altre aree d'azione individuate dall'Action Plan dell'OCSE

L'Action Plan dell'OCSE individua ben **15 aree di intervento** rispetto alle quali è necessario agire ai fini di contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile realizzata mediante profit shifting.

Assumono particolare rilievo, tra gli altri, i seguenti ambiti di azione:

- **economia digitale**: gli attuali principi di fiscalità internazionale non sono in grado di far fronte alle sfide che il commercio elettronico presenta, come, ad esempio, la connessione dei redditi prodotti con un determinato territorio (al fine di determinare la potestà impositiva degli Stati interessati); a tal proposito, è opportuno identificare le principali problematiche riscontrate dai diversi Stati e le azioni necessarie a risolverle. L'Action Plan prevede la pubblicazione, entro settembre 2014, di un report avente ad oggetto le summenzionate tematiche;
- **hybrid mismatch arrangements**: obiettivo dell'OCSE è di adottare, entro settembre 2014, alcune modifiche al Modello di convenzione contro le doppie imposizioni e specifiche raccomandazioni dirette a contrastare i fenomeni di “doppia non imposizione” e “doppia deduzione”, derivanti dall'utilizzo di strumenti ed entità ibride;
- **stabile organizzazione**: scopo dell'OCSE è quello di rivedere, entro settembre 2015, la definizione convenzionale di permanent establishment, con l'obiettivo di prevenire fenomeni di erosione della base imponibile connessi allo status di stabile organizzazione;
- **intangibles nel transfer pricing**: gli studi OCSE hanno evidenziato che lo spostamento di beni intangibili nell'ambito di un gruppo multinazionale è una delle modalità maggiormente utilizzate dalle imprese ai fini del cd. profit shifting. L'obiettivo è quello di rivisitare le attuali disposizioni previste dalle Guidelines OCSE in tema di beni immateriali e valutare eventuali conseguenti modifiche al Modello di convenzione contro le doppie imposizioni;
- **documentazione di transfer pricing**: le nuove disposizioni in tema di oneri documentali nel transfer pricing dovrebbero prevedere l'adozione di un common template mediante il quale le imprese multinazionali comunicano informazioni relative all'attività economica, all'allocazione globale dei redditi e alle imposte pagate nei diversi Paesi (cd. country-by-country reporting).