

7 Giugno 2010, ore 08:32

OCSE, in attesa della versione definitiva 2010

Business profits, royalties, persons covered: le modifiche al Modello OCSE

In data 21 maggio 2010 è stato pubblicato il documento "Draft Contents of the 2010 Update to the Model Tax Convention", che contiene le modifiche alla versione del 2008 del modello OCSE: l'art. 7, relativo ai "Business Profits", e il connesso Commentario risultanti integralmente riscritti. Le modifiche daranno forma e contenuto alla versione 2010 del modello OCSE, la cui approvazione è prevista a settembre 2010.

di Salvatore Mattia, Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners

Premessa

In data 21 maggio 2010, il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE ha pubblicato il documento "Draft Contents of the 2010 Update to the Model Tax Convention." ("Draft Contents") il quale illustra le modifiche alla versione 2008 del Modello OCSE e relativo Commentario. Il Draft Content recepisce le discussioni che nel triennio 2007-2009 hanno riguardato il contenuto di alcune disposizioni convenzionali, oggetto di trattazione nei seguenti discussion drafts:

- "The granting of treaty benefits with respect to the income of Collective Investment Vehicles" del 9 dicembre 2009;
- "Revised discussion draft of a new Article 7 of the OECD Model Tax Convention" del 24 novembre 2009;
- "Application of tax treaties to State-owned entities, including Sovereign Wealth Funds" del 25 novembre 2009;
- "Tax treaty issues related to common telecommunication transactions" del 25 novembre 2009;
- "Revised changes to the Commentary on paragraph 2 of Article 15" del 12 marzo 2007 (ultima versione).

Le più significative modifiche contenute nel Draft Contents, alla luce di quanto previsto dai suindicati discussion drafts, riguardano in particolare gli artt. 1 ("Persons Covered"), 7 ("Business Profits"), 12 ("Royalties") e 15 ("Income from Employment") del Modello OCSE e i relativi Commentari.

Il Comitato Affari Fiscali precisa che nessun ulteriore commento può essere effettuato con riferimento alle modifiche illustrate. Esse, infatti, saranno approvate dall'OCSE nel corso del meeting del giugno 2010 e saranno incluse nella versione 2010 del Modello OCSE, la cui pubblicazione è prevista per il mese di settembre del 2010.

Le più importanti modifiche al Modello OCSE

Si illustrano di seguito le più importanti modifiche al Modello OCSE, alla luce delle osservazioni e dei commenti effettuati nei suindicati discussion drafts.

La concessione dei benefici convenzionali al reddito dei Collective Investment Vehicles

Le modifiche al Commentario all'art. 1 del Modello OCSE, già proposte nel discussion draft "The granting of treaty benefits with respect to the income of Collective Investment Vehicles" del 9 dicembre 2009, riguardano l'applicazione delle disposizioni convenzionali al reddito dei Collective Investment Vehicles. In particolare, sono esaminate le questioni di carattere tecnico che consentono di concludere che un Collective Investment Vehicle può essere considerato una "persona", un "residente di uno Stato Contraente" e un "beneficiario effettivo" del reddito, a fini dell'applicazione dei benefici convenzionali (cfr. i nuovi paragrafi 6.8 - 6.16 del Commentario all'art. 1 del Modello OCSE).

Le ulteriori modifiche, discusse nel corso del meeting del Comitato Affari Fiscali del febbraio 2010 ed - unitamente a quelle indicate sopra - contenute nel Draft Contents in commento riguardano i nuovi paragrafi 6.17 - 6.34 del Commentario all'art. 1 del Modello OCSE dove si precisa sostanzialmente:

- che l'applicazione dei benefici convenzionali ai Collective Investment Vehicles può essere garantita, con riguardo ai trattati bilaterali già in vigore, mediante semplice

scambio di note. Ciò consente di evitare la rinegoziazione dei suindicati trattati al fine •
 di includere disposizioni ad hoc (cfr. in particolare il nuovo paragrafo 6.17);
 che gli Stati, nel corso delle negoziazioni bilaterali, hanno la facoltà di disciplinare
 “differentemente” l’applicazione delle disposizioni convenzionali ai Collective
 Investment Vehicles, eventualmente in deroga al trattamento previsto dal
 Commentario (cfr. in particolare i nuovi paragrafi 6.21 - 6.32).

Il nuovo art. 7 del Modello OCSE

Le modifiche contenute nel Draft Contents prevedono che l’art. 7 del Modello OCSE venga integralmente riscritto rispetto alla versione del 2008. Si riporta di seguito la versione ufficiale in lingua inglese del nuovo testo:

“1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.
 2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.
 3. Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.
 4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article”.

Coerentemente, le modifiche concernono anche il Commentario, il quale, al pari del testo dell’articolo, risulta completamente riscritto.

Come indicato nei Preliminary remarks del nuovo Commentario, l’art. 7 disciplina l’allocazione tra gli Stati contraenti del diritto di imposizione con riferimento al reddito di impresa, nei limiti in cui lo stesso non trova una diversa regolamentazione in altre disposizioni convenzionali. Esso include il principio di base secondo cui, a meno che un’impresa di uno Stato contraente non abbia una stabile organizzazione nell’altro Stato, i redditi dalla stessa prodotti non possono che essere assoggettati a tassazione nel primo Stato (cfr. in particolare il nuovo paragrafo 1 del Commentario all’art. 7).

Nella pratica, l’OCSE ha riscontrato la necessità, a tutela del contribuente, di garantire l’applicazione e l’interpretazione uniforme del principio dell’arm’s length alle stabili organizzazioni. Nel 2008 è stato pertanto adottato il Rapporto “Attribution of Profits to Permanent Establishments” con l’obiettivo di individuare l’approccio preferibile nell’attribuzione del reddito “to a permanent establishment under Article 7 given modern-day multinational operations and trade”. Il Comitato Affari Fiscali ha ritenuto che le conclusioni raggiunte nel Rapporto del 2008 dovessero essere trasposte nell’art. 7 e relativo Commentario, ai fini della negoziazione di nuovi futuri trattati bilaterali. Il testo del nuovo art. 7 e relativo Commentario pertanto riflette - essendone conseguenza - le conclusioni contenute nel suindicato Rapporto del 2008, oltre i commenti contenuti nel discussion draft “Revised discussion draft of a new Article 7 of the OECD Model Tax Convention” del 24 novembre 2009 (cfr. in particolare i nuovi paragrafi 5 - 8 del Commentario all’art. 7).

Le più importanti “novità” introdotte dal nuovo testo dell’articolo in commento, rispetto alla versione del 2008, riguardano:

- il paragrafo 2, il quale nella nuova versione prevede che nel determinare il reddito at arm’s length da attribuire alla stabile organizzazione bisogna tenere conto delle “functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise”. Come precisato dal nuovo paragrafo 15 del Commentario, il paragrafo 2 dell’articolo fissa la regola principale per la determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione;
- il paragrafo 3, il quale sostituisce i paragrafi 3, 4, 5 e 6 della versione del 2008 dell’art. 7. Come precisato dai nuovi paragrafi 44 ss. del Commentario, obiettivo del paragrafo 3 dell’articolo è di evitare fenomeni di doppia imposizione connessi al fatto

che gli Stati contraenti potrebbero interpretare “differentemente” la disposizione di cui al paragrafo 2 del medesimo articolo. Per tali motivi, rileva il nuovo paragrafo 58 del Commentario, il paragrafo 3 “shares the main features of paragraph 2 of Article 9”. Il paragrafo 4 del nuovo testo dell’articolo in commento è invece del tutto analogo al paragrafo 7 della versione del 2008.

Si evidenzia che il Draft Contents, in apposito Annex, riporta la versione 2008 dell’art. 7 e del relativo Commentario. L’obiettivo è quello di fornire un “riferimento storico” dal momento che la precedente versione conserva rilevanza ai fini dell’applicazione e dell’interpretazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni già sottoscritte e in vigore.

Applicazione delle disposizioni convenzionali agli enti pubblici, tra quali i Sovereign Wealth Funds

Le modifiche al Commentario che hanno costituito oggetto di discussione nel discussion draft “Application of tax treaties to State-owned entities, including Sovereign Wealth Funds” riguardano l’applicazione del principio del cd. “sovereign immunity” in materia fiscale, sui cui limiti non sussiste uniformità di vedute a livello internazionale. Nel suindicato discussion draft inoltre, si è precisato che l’applicazione dei benefici convenzionali ai Sovereign Wealth Funds dipende dai fatti e dalle circostanze del caso concreto. A tal proposito, assumono rilevanza le singole negoziazioni bilaterali.

Le modifiche contenute nel Draft Contents riflettono quanto delineato nel suindicato discussion draft e si estrinsecano sostanzialmente nei nuovi paragrafi 6.35 - 6.39 del Commentario all’art. 1, nonché nel nuovo paragrafo 8.5 del Commentario all’art. 4 del Modello OCSE, dove peraltro viene fornita la definizione di Sovereign Wealth Funds.

Il paragrafo 8.5 del Commentario all’art. 4 prevede che i Sovereign Wealth Funds possono definirsi come “special purpose investment funds or arrangements created by a State or a political subdivision for macroeconomic purposes. These funds hold, manage or administer assets to achieve financial objectives, and employ a set of investment strategies which include investing in foreign financial assets. They are commonly established out of balance of payments surpluses, official foreign currency operations, the proceeds of privatisations, fiscal surpluses or receipts resulting from commodity exports.¹ Whether a sovereign wealth fund qualifies as a “resident of a Contracting State” depends on the facts and circumstances of each case. For example, when a sovereign wealth fund is an integral part of the State, it will likely fall within the scope of the expression “[the] State and any political subdivision or local authority thereof” in Article 4 (...)” (OCSE, “Draft Contents of the 2010 Update to the Model Tax Convention”, cit., p. 22).

Le disposizioni convenzionali relative alle c.d. common telecommunication transactions

Le modifiche al Commentario che hanno costituito oggetto di discussione nel discussion draft “Tax treaty issues related to common telecommunication transactions” riguardano il trattamento fiscale dei pagamenti a favore di operatori via satellite, la qualificazione del reddito da concessione di diritti “indefeasible” su cables e linee telefoniche, la qualificazione dei pagamenti in roaming e dei pagamenti per spectrum licences. Nel discussion draft si è precisato che siffatti pagamenti non costituiscono royalties ai sensi dell’art. 12 del Modello OCSE, né il satellite costituisce stabile organizzazione per l’operatore.

Le modifiche contenute nel Draft Contents riflettono quanto delineato nel discussion draft e hanno portato all’introduzione dei nuovi paragrafi 9.1 - 9.3 del Commentario all’art. 12, dove peraltro viene fornita la definizione di:

- transponder leasing, in virtù del quale l’operatore consente al cliente di utilizzare la capacità del satellite transponder per trasmettere attraverso un’ampia area geografica. I pagamenti effettuati dal cliente che utilizza il satellite transponder non rientrano nella definizione di royalties di cui al paragrafo 2 dell’art. 12 del Modello OCSE (cfr. in particolare il nuovo paragrafo 9.1 del Commentario all’art. 12);
- spectrum licence, in virtù della quale è consentito al licenziatario di trasmettere media content su specifici ranges di frequenze dello spettro elettromagnetico. I pagamenti effettuati dal licenziatario non costituiscono royalties ai sensi del paragrafo 2 dell’art. 12 del Modello OCSE (cfr. in particolare il nuovo paragrafo 9.3 del Commentario all’art. 12).

Le modifiche al Commentario al paragrafo 2 dell’art. 15

Le modifiche al Commentario all’art. 15, che hanno costituito oggetto di discussione nel discussion draft “Revised changes to the Commentary on paragraph 2 of Article 15”, nonché ne

corso dei meetings del Comitato Affari Fiscali del 2008 e del 2009, riguardano sostanzialmente l'interpretazione del paragrafo 2 dell'articolo.

Il quale individua i casi in cui la remunerazione è assoggettata a tassazione nello Stato di residenza del soggetto percipiente.

In particolare, il Draft Contents accoglie un'interpretazione unitaria delle disposizioni del paragrafo in commento. In considerazione di ciò, il paragrafo 8 del Commentario all'art. 15 è stato integralmente riscritto e, specificamente, i nuovi paragrafi 8.8 e 8.9 confermano che, in aggiunta alla possibilità di uno Stato di rifiutare l'applicazione del paragrafo 2 sulla base della definizione di "employment" fornita dalla legislazione interna, viene riconosciuta la facoltà dello Stato stesso di non concedere i benefici convenzionali nelle ipotesi in cui sia ravvisabile un comportamento abusivo.

Il paragrafo 8.8 del Commentario all'art. 15 prevede:
"As mentioned in paragraph 8.2, even where the domestic law of the State that applies the Convention does not offer the possibility of questioning a formal contractual relationship and therefore does not allow the State to consider that services rendered to a local enterprise by an individual who is formally employed by a non-resident are rendered in an employment relationship (contract of service) with that local enterprise, it is possible for that State to deny the application of the exception of paragraph 2 in abusive cases"
(OCSE, "Draft Contents of the 2010 Update to the Model Tax Convention", cit., p. 64).