

30 Luglio 2010, ore 14:28

Completato il processo di revisione

Approvate le modifiche al Modello OCSE 2010. Ecco cosa cambia

È stato pubblicato il documento "The 2010 Update to the Model Tax Convention", il quale contiene le modifiche alla versione del 2008 del Modello OCSE: tra queste, l'art. 7 ("Business Profits") e il connesso Commentario risultano integralmente riscritti. Il testo consolidato del Modello OCSE 2010 sarà pubblicato nel settembre 2010.

di Caterina Alagna, Salvatore Mattia - Valente Associati GEB Partners

Premessa

In data 22 luglio 2010, il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE ha pubblicato il documento "The 2010 Update to the Model Tax Convention" ("2010 Update") il quale illustra le modifiche alla versione 2008 del Modello OCSE e relativo Commentario. Esso segue la pubblicazione, avvenuta nel maggio 2010, del "Draft Contents of the 2010 Update to the Model Tax Convention", al quale il 2010 Update apporta minime modifiche, riguardanti principalmente riserve e posizioni degli Stati membri e non membri OCSE. Tra queste, è prevista l'eliminazione delle riserve di alcuni Paesi sul recepimento del paragrafo 5 dell'art. 26 del Modello OCSE.

Le modifiche più significative, illustrate nel 2010 Update, concernono in particolare gli artt. 1 ("Persons Covered"), 7 ("Business Profits"), 12 ("Royalties") e 15 ("Income from Employment") del Modello OCSE e i relativi Commentari. La pubblicazione della versione consolidata del Modello OCSE 2010 è prevista per il mese di settembre del 2010.

Le più importanti modifiche al Modello OCSE

Il reddito dei Collective Investment Vehicles

Le modifiche al Commentario all'art. 1 del Modello OCSE riguardano l'applicazione delle disposizioni convenzionali al reddito dei Collective Investment Vehicles nei limiti in cui questi siano considerati "persona", "residente di uno Stato Contraente" e "beneficiario effettivo" del reddito (cfr. i nuovi paragrafi 6.8 - 6.16 del Commentario all'art. 1 del Modello OCSE).

Secondo quanto previsto dal nuovo paragrafo 6.10, un Collective Investment Vehicle dovrebbe essere considerato "persona" ai fini convenzionali in ragione della sua forma giuridica ("legal form"), la quale varia da Stato a Stato. In linea generale, il fatto che la legislazione fiscale del Paese di costituzione del Collective Investment Vehicle consideri quest'ultimo quale taxpayer implica che lo stesso possa qualificarsi come "persona" ai fini convenzionali.

Con riguardo alla qualificazione di "residente", al contrario, non rileva la forma giuridica del Collective Investment Vehicle, bensì il regime fiscale a cui è assoggettato nello Stato di costituzione. Precisa il nuovo paragrafo 6.11 del Commentario all'art. 1 che un Collective Investment Vehicle fiscalmente trasparente non può essere considerato "residente" dello Stato contraente in cui è costituito, non essendo ivi assoggettato a tassazione.

Un Collective Investment Vehicle può essere considerato "beneficiario effettivo" dei dividendi e degli interessi che percepisce se il suo management è dotato di poteri discrezionali nella gestione degli assets che generano le suindicate categorie di reddito.

L'art. 7 del Modello OCSE

Il 2010 Update riscrive completamente il testo dell'art. 7 del Modello OCSE e il relativo Commentario, il quale riflette così le conclusioni raggiunte nel "2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments" ("Rapporto").

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

1. il paragrafo 1, il quale fissa la regola per l'allocazione del diritto di assoggettare a tassazione i redditi di impresa. Qualora l'impresa di uno Stato contraente svolga attività di business in un altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, i redditi connessi a tale stabile organizzazione sono assoggettati a tassazione in quest'ultimo Paese. La determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione è effettuata ai sensi di quanto previsto dal paragrafo 2 dell'art. 7;

2. 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 all'art. 7, il paragrafo 2 dell'articolo fissa la regola principale per la determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione: il reddito della stabile organizzazione è quello che quest'ultima "might be expected to make if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions". Nel Rapporto si precisa che la determinazione del reddito imputabile alla stabile organizzazione implica il calcolo dei profitti (o delle perdite) derivanti da tutte le attività, incluse le transazioni con parti indipendenti, le transazioni con parti correlate e i "dealings" con le altre parti dell'impresa. Tale analisi contempla due distinti steps. Il primo step è rappresentato da una "functional and factual analysis"; il secondo step prevede la determinazione del prezzo at arm's length - ed in conformità con le Guidelines dell'OCSE in materia di transfer pricing - dei "recognised dealings" (cfr. i nuovi paragrafi 20 ss. del Commentario all'art. 7);
3. 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'art. 7 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. L'esigenza di garantire un'interpretazione uniforme del paragrafo 2 dell'art. 7 ha indotto il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE a sviluppare delle linee guida interpretative (contenute nel Rapporto) sulla base dei principi illustrati nelle Guidelines dell'OCSE in materia di transfer pricing. Se il contribuente determina il reddito da attribuire alla stabile organizzazione in conformità con quanto previsto dal paragrafo 2 dell'art. 7, gli Stati contraenti non dovrebbero procedere ad effettuare alcun aggiustamento (cfr. il nuovo paragrafo 46 del Commentario all'art. 7). Il nuovo paragrafo 58 del Commentario rileva che il paragrafo 3 dell'art. 7 "shares the main features of paragraph 2 of Article 9". In primo luogo, esso si applica a ciascuno Stato con riferimento ad eventuali aggiustamenti effettuati dall'altro Stato. Inoltre, la disposizione in commento trova applicazione allorché un aggiustamento sia stato apportato da uno dei due Stati contraenti. Il "corresponding adjustment" è ammesso solo in quanto l'altro Stato consideri che l'"adjusted profit" è conforme alle disposizioni di cui al paragrafo 2 dell'art. 7 del Modello OCSE.

Il paragrafo 4 del nuovo testo dell'articolo in commento è analogo al paragrafo 7 della versione del 2008.

Il 2010 Update, in apposito Annex, riporta la versione 2008 dell'art. 7 e del relativo Commentario. L'obiettivo è di fornire un "riferimento storico" considerato che la precedente versione conserva rilevanza ai fini dell'applicazione e dell'interpretazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni già sottoscritte e in vigore.

I Sovereign Wealth Funds

Le modifiche contenute nel 2010 Update si estrinsecano sostanzialmente nei nuovi paragrafi 6.35 - 6.39 del Commentario all'art. 1 del Modello OCSE, nonché nel nuovo paragrafo 8.5 del Commentario all'art. 4, dove peraltro viene fornita la definizione di Sovereign Wealth Funds.

Ai sensi del paragrafo 1 dell'art. 4, gli stessi Stati contraenti, le loro suddivisioni politiche ed autorità locali sono inclusi nella definizione di "residente di uno Stato contraente" e, pertanto, hanno diritto ai benefici convenzionali. Alcune criticità possono presentarsi con riferimento agli enti istituiti ed interamente partecipati da uno Stato o dalle sue suddivisioni politiche o autorità locali, i quali possono derivare "substantial income" da altri Stati. Secondo quanto previsto dai nuovi paragrafi 6.36 e 6.37 del Commentario all'art. 1 del Modello OCSE, le suindicate criticità - e, quindi, la definizione dell'applicazione dei benefici convenzionali ai Sovereign Wealth Funds - richiedono una regolamentazione a livello delle singole convenzioni bilaterali.

Il paragrafo 8.5 del Commentario all'art. 4 definisce i Sovereign Wealth Funds quali "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. (...) Whether a sovereign wealth fund qualifies as a «resident of a Contracting State» depends on the facts and circumstances of each case». Ad esempio, allorquando un Sovereign Wealth Fund sia parte integrante di uno Stato, il medesimo dovrebbe rientrare nella definizione di “[the] State and any political subdivision or local authority thereof» in Article 4 (...)”.

Le cd. common telecommunication transactions

Le modifiche contenute nel 2010 Update comportano l'introduzione dei nuovi paragrafi 9.1 - 9.3 del Commentario all'art. 12 del Modello OCSE, 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). Analogamente, i pagamenti effettuati da un operatore di “telecommunications network” ad altro operatore, in virtù di un accordo di roaming, non costituiscono royalties ai sensi del paragrafo 2 dell'art. 12, in considerazione del fatto che tali pagamenti non sono effettuati “for the use of, or right to use, property, or for information, referred to in the definition (...)” (cfr. il nuovo paragrafo 9.2 dell'art. 12 del Modello OCSE);
- 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).

Il paragrafo 2 dell'art. 15 del Modello OCSE

Le modifiche al Commentario all'art. 15 riguardano sostanzialmente l'interpretazione del paragrafo 2 del citato articolo. Il paragrafo 8 del Commentario all'art. 15, integralmente riscritto, evidenzia la sussistenza di una relazione diretta tra i principi di cui al paragrafo 2 dell'art. 15 e l'art. 7 del Modello OCSE. Quest'ultimo si basa sull'assunto secondo cui un'impresa di uno Stato contraente non dovrebbe essere assoggettata a tassazione in un altro Stato, a meno che ivi non disponga di una stabile organizzazione. L'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'art. 15 estende il suindicato principio all'imposizione dei lavoratori dipendenti dell'impresa, nell'ipotesi in cui l'attività di lavoro dipendente sia svolta nell'altro Stato per un periodo di tempo relativamente breve.

Non sempre risulta agevole determinare se i servizi resi in uno Stato da un soggetto residente in un altro Stato costituiscono “employment services”, ai quali si applica l'art. 15 del Modello OCSE, ovvero servizi resi da separata entità (impresa), con riferimento ai quali trova applicazione l'art. 7 del Modello OCSE. In linea generale, la presenza di regolare contratto di lavoro dipendente, in luogo di un contratto di prestazione di servizi (“formal contractual relationship”) dovrebbe indurre a ritenere che gli “employment services” siano resi nel luogo e tra le parti indicate nel documento contrattuale.

Inoltre, in caso di discordanza nell'interpretazione da parte degli Stati contraenti sulla sussistenza dell'una o dell'altra tipologia contrattuale, è previsto il ricorso ai seguenti criteri:

- natura dei servizi resi, i quali, nel rapporto di lavoro dipendente, dovrebbero costituire parte integrante dell'attività di business dell'impresa a favore della quale sono svolti;
- contenuto del contratto di lavoro dipendente (remunerazione, qualifica professionale, orario di lavoro, ecc.);
- modalità di determinazione e corresponsione (da parte dell'impresa) del corrispettivo per i servizi resi. Se questo rappresenta la remunerazione, i benefits e gli altri costi per i servizi prestati da un soggetto ad un'altra impresa, “with no profit element or with a profit element that is computed as a percentage of that remuneration, benefits and other employment costs”, il corrispettivo stesso dovrebbe ritenersi direttamente riaddebitato dal datore di lavoro all'impresa a favore della quale i servizi sono resi.

L'eliminazione delle riserve all'art. 26 del Modello OCSE

L'art. 26 del Modello OCSE reca le disposizioni fondamentali sullo scambio di informazioni in materia fiscale. La regola fondamentale concernente lo scambio di informazioni è inclusa nel primo periodo del paragrafo 1, secondo il quale le autorità competenti degli Stati contraenti dovranno scambiare le informazioni "prevedibilmente rilevanti" per assicurare la corretta applicazione delle disposizioni convenzionali ovvero delle legislazioni interne relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione applicate in tali Stati.

Di particolare importanza è la disposizione di cui al paragrafo 5. Introdotta dal Modello OCSE del 2005, essa è intesa ad assicurare lo scambio delle informazioni detenute da banche, altre istituzioni finanziarie, delegati, agenti e fiduciari così come le informazioni sulla proprietà. In tal modo, lo Stato contraente che ha ricevuto una richiesta di informazioni:

- non può opporre il segreto bancario eventualmente previsto e tutelato dalla legislazione interna;
- non può rifiutarsi di fornire informazioni soltanto perché esse sono custodite da persone che agiscono in qualità di agenti ovvero fiduciari;
- non può rifiutare lo scambio di informazioni soltanto perché queste si riferiscono alla titolarità di diritti proprietari su un ente (incluse le società di capitali e le società di persone, le fondazioni ed enti simili).

Risale al 2002 la definizione, da parte del Global Forum dell'OCSE, degli standards internazionali di trasparenza e scambio di informazioni i quali implicano, tra gli altri, il superamento del limite del segreto bancario. Dal G20 di Londra del 2 aprile 2009, durante il quale i capi di Stato e di Governo si sono ritrovati d'accordo nell'adottare provvedimenti contro i "paradisi fiscali", notoriamente non cooperativi in materia fiscale, il processo di adeguamento degli Stati ai suindicati principi di trasparenza e scambio di informazioni è stato inarrestabile. Nel corso del 2009, 4 Stati membri dell'OCSE (Austria, Belgio, Lussemburgo e Svizzera) e tutti gli Stati non-membri OCSE (tra cui Brasile, Cina e Thailandia) hanno ritirato le loro riserve all'art. 26 (versione 2005) del Modello OCSE. Dal 2 aprile 2009 al luglio 2010, i Paesi grey list secondo il Progress Report OCSE originario (2 aprile 2009) hanno sottoscritto più di 320 Tax Information Exchange Agreements ed oltre 150 convenzioni contro le doppie imposizioni che includono la versione 2005 dell'art. 26 del Modello OCSE. Paesi un tempo ritenuti "non-cooperativi" quali Andorra, Austria, Bahamas, Cile, Hong Kong, Cina, Liechtenstein, Macao, Malesia, Panama, Filippine, San Marino e Singapore hanno adottato norme interne di adeguamento dell'ordinamento giuridico agli impegni assunti a livello internazionale.

In ossequio al processo di adeguamento agli standards internazionali di trasparenza e scambio di informazioni, perfezionato da Austria, Belgio, Lussemburgo e Svizzera nel 2009, nel 2010 Update risultano eliminati i paragrafi da 23 a 26 del Commentario all'art. 26 del Modello OCSE, i quali contengono le riserve dei suindicati Paesi sull'inclusione del paragrafo 5 dell'art. 26 nelle rispettive convenzioni bilaterali.

The 2010 update to the Model Tax Convention