

ROBERTO CORDEIRO GUERRA

**DIRITTO
TRIBUTARIO
INTERNAZIONALE
ISTITUZIONI**

Seconda edizione rivista ed ampliata



Wolters Kluwer

CEDAM

INDICE SOMMARIO

<i>Prefazione alla seconda edizione</i>	pag. XV
---	---------

CAPITOLO PRIMO

NASCITA E SVILUPPO DEL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

Roberto Cordeiro Guerra

1. Il processo di enucleazione del diritto tributario internazionale	pag. 1
2. Le origini	» 2
3. L'evoluzione successiva	» 5
4. La fase attuale	» 8
5. La nozione di "diritto tributario internazionale"	» 18
6. Il futuro della materia: incremento dell'applicazione pratica e prospettive di sviluppo scientifico	» 23

CAPITOLO SECONDO

LE FATTISPECIE CON ELEMENTI DI ESTRANEITÀ

Roberto Cordeiro Guerra

1. Le fattispecie con elementi di estraneità	pag. 33
2. Tipologie di estraneità	» 35
3. Peculiarità delle fattispecie estranee	» 37
4. Tecniche di disciplina delle fattispecie con elementi di estraneità in materia tributaria	» 39
5. I criteri di collegamento: tecniche e contenuti	» 41
6. Residenza <i>vs</i> territorialità: un dibattito in continua evoluzione	» 44

CAPITOLO TERZO

LA POTESTÀ IMPOSITIVA ULTRATERRITORIALE

Roberto Cordeiro Guerra

1. La <i>querelle</i> sull'esistenza di limiti alla potestà impositiva sul piano del diritto internazionale: spunti critici all'impostazione tradizionale	pag. 63
2. Le teorie fondate sull'elaborazione dei "ragionevoli" criteri di collegamento idonei a giustificare il prelievo: opportunità di un loro inquadramento nell'ambito della dottrina in tema di giurisdizione extraterritoriale	» 70
3. Dottrina e giurisprudenza in tema di giurisdizione extraterritoriale ..	» 71
4. Esercizio dei poteri sovrani e <i>genuine connection</i>	» 80
5. L'evoluzione del principio di territorialità in materia tributaria quale riflesso del mutamento della nozione di "tributo"	» 83
6. Il principio di territorialità quale corollario della funzione di ripartizione delle spese pubbliche propria del tributo: spunti sulla sua sussumibilità tra i c.d. <i>principi generalmente riconosciuti delle nazioni civili</i>	» 88

CAPITOLO QUARTO

CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E IMPOSIZIONE
ULTRATERRITORIALE

Roberto Cordeiro Guerra

1. Attitudine alla contribuzione ed imposizione ultraterritoriale: i possibili piani di indagine	pag. 95
2. I soggetti tenuti a contribuire alle pubbliche spese in base all'art. 53, comma 1, Cost.	» 96
3. Attualità ed effettività dell'inserimento nella comunità quale presupposto dell'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche	» 103
4. Grado di inserimento e forme di imposizione	» 108

CAPITOLO QUINTO

LE FONTI CONSUETUDINARIE E PATTIZIE DEL
DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

Roberto Cordeiro Guerra

1. Le fonti	pag. 115
2. Le norme consuetudinarie	» 116
3. Le norme pattizie	» 119

4. Accordi sul commercio internazionale e patti regionali: loro implicazioni fiscali	pag. 121
5. La concertazione tra Stati per la lotta ai c.d. <i>paradisi fiscali</i>	» 124
6. Funzioni e scopo delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione	» 125
7. Genesi ed evoluzione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione	» 127
8. Centralità del Modello OCSE	» 130
9. Cenni sugli altri modelli di convenzione	» 131
10. Il procedimento di formazione dei trattati e l'adeguamento del diritto interno	» 132
11. L'interpretazione delle convenzioni contro la doppia imposizione ..	» 136
12. Il ruolo del Commentario OCSE nell'interpretazione delle convenzioni contro la doppia imposizione	» 141
13. Il rapporto tra diritto interno e diritto internazionale	» 146
14. L'incidenza della <i>soft law</i> nel diritto tributario internazionale	» 152

CAPITOLO SESTO

LA TUTELA INTERNAZIONALE DEI DIRITTI
DEL CONTRIBUENTE

Stefano Dorigo

1. Il contribuente come titolare di diritti umani	pag. 159
2. Il ruolo della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo nella disciplina del rapporto tributario	» 163
3. Prelievo fiscale e tutela del diritto di proprietà	» 165
4. Il "giusto processo" tributario	» 169
4.1. Il divieto del <i>ne bis in idem</i>	» 174
5. Il riconoscimento dei diritti del contribuente anche nel procedimento amministrativo di verifica ed accertamento	» 177

CAPITOLO SETTIMO

IL DIRITTO TRIBUTARIO NELL'UNIONE EUROPEA

Stefano Dorigo

1. L'influenza del diritto dell'Unione Europea sulla potestà fiscale degli Stati membri	pag. 185
2. In particolare, la rilevanza del diritto dell'Unione Europea nel sistema delle fonti del diritto tributario italiano	» 189
3. Le disposizioni del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea sulle imposte dirette e indirette	» 197
4. Le norme che vietano trattamenti discriminatori	» 200

5. Gli aiuti di Stato	pag. 201
6. Il divieto di doppia imposizione	» 204
7. La rilevanza della <i>soft law</i>	» 206
8. La funzione "quasi-normativa" della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE	» 209
9. L'impatto della libertà di stabilimento sui sistemi fiscali degli Stati membri	» 212
10. Il principio dell'abuso del diritto e i limiti europei al contrasto ai fenomeni di <i>esterovestizione</i>	» 223
11. L'influenza del diritto europeo sulla questione della applicazione di sanzioni penali e amministrative ad una medesima fattispecie di evasione fiscale	» 230

CAPITOLO OTTAVO

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI
TRA AMMINISTRAZIONI FINANZIARIE

Pietro Mastellone

1. Inquadramento dogmatico della cooperazione fiscale internazionale e sua evoluzione	pag. 249
2. Lo scambio di informazioni previsto dal diritto internazionale pattizio	» 263
2.1. La disciplina proposta dall'art. 26 del Modello OCSE	» 265
2.1.1. In particolare: modalità e limiti all'obbligo di fornire informazioni	» 268
2.1.2. (segue) La riservatezza delle informazioni	» 275
2.2. Il Modello OCSE di convenzione sullo scambio di informazioni del 2002 e la diffusione dei c.d. <i>Tax Information Exchange Agreements</i>	» 276
2.3. Lo scambio di informazioni disciplinato dalla Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia tributaria del 1988	» 278
2.4. Lo stato dell'arte del "dialogo" tra Amministrazioni finanziarie e la valorizzazione dello scambio automatico da parte dell'OCSE	» 281
3. La circolazione delle informazioni fiscali nell'Unione Europea	» 286
3.1. Dalla Direttiva n. 77/799/CEE alla Direttiva n. 2011/16/UE (ed oltre)	» 289
3.2. Strumenti di cooperazione fiscale tra Stati membri previsti nella c.d. <i>Direttiva Risparmio</i>	» 297
4. Profili "patologici" dello scambio di informazioni	» 298
4.1. La controversia tra Stati Uniti e l'Istituto di credito svizzero UBS	» 302

4.2. Il fenomeno della circolazione di liste di clienti bancari: dal caso <i>Liechtenstein</i> alla c.d. <i>lista Falciani</i>	pag. 304
5. Prospettive future e <i>Panama Papers</i> : un passo in avanti e due indietro?	» 308

CAPITOLO NONO

LA MUTUA ASSISTENZA NELLA RISCOSSIONE
DEI TRIBUTI ALL'ESTERO

Pietro Mastellone

1. L'attuazione extraterritoriale della pretesa impositiva	pag. 321
2. L'elaborazione del c.d. <i>principio di non collaborazione</i>	» 323
3. I tentativi di superamento del principio ad opera della giurisprudenza	» 331
4. Dalla non collaborazione alla piena collaborazione nella riscossione come espressione della nuova <i>global tax governance</i>	» 333
5. La mutua assistenza nella riscossione prevista dagli strumenti pattizi	» 335
5.1. Art. 27 del Modello OCSE	» 335
5.2. Artt. 11-16 della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia tributaria del 1988	» 339
6. La regolamentazione dell'Unione Europea: dalla Direttiva n. 76/308/CEE alla Direttiva n. 2010/24/UE	» 341
7. La "caduta" della <i>revenue rule</i> quale ulteriore sintomo della metamorfosi della sovranità tributaria	» 345
8. Conclusioni	» 354

CAPITOLO DECIMO

LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE

Roberto Cordeiro Guerra

1. Doppia imposizione interna e internazionale, giuridica ed economica	pag. 363
2. La nozione di "doppia imposizione"	» 365
3. Le cause della doppia imposizione internazionale	» 367
4. I rimedi unilaterali contro la doppia imposizione	» 370
5. I rimedi convenzionali contro la doppia imposizione	» 373
6. Il problema della liceità della doppia imposizione	» 377
7. Doppia imposizione e carattere espropriativo della somma dei due prelievi	» 379
8. Aspetti problematici della tutela del contribuente in caso di violazione dei principi individuati	» 385

CAPITOLO UNDICESIMO

IL MODELLO OCSE CONTRO LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE

Roberto Cordeiro Guerra

1. Il Modello OCSE: la successione nel tempo dei vari Modelli e dei relativi Commentari	pag. 391
2. La struttura del Modello OCSE	» 393
3. L'ambito di applicazione soggettivo della Convenzione: la nozione di "persona". Cenni sulle problematiche connesse ai concetti di "partnership" e di "trust"	» 395
4. La nozione di "residenza"	» 396
5. Criteri per la soluzione dei conflitti di residenza	» 399
6. Aspetti problematici nella determinazione della residenza	» 403
7. La residenza di <i>trusts</i> e <i>partnerships</i>	» 404
8. L'ambito di applicazione oggettivo: le imposte sul reddito e sul patrimonio	» 405
9. Le definizioni generali dei termini contenuti nelle disposizioni del Modello OCSE	» 407
10. Le disposizioni volte a eliminare la doppia imposizione	» 408
11. Il principio di non discriminazione fiscale	» 413
12. La procedura amichevole	» 414

CAPITOLO DODICESIMO

IL TRATTAMENTO DELLE SINGOLE CATEGORIE REDDITUALI NEL MODELLO OCSE

Francesco Navarrini

1. Il c.d. <i>principio del "trattamento separato"</i> delle varie categorie di reddito	pag. 425
2. Il reddito d'impresa: note introduttive e rinvio	» 429
3. La nozione di "stabile organizzazione"	» 431
4. La stabile organizzazione: ipotesi esemplificative e casi di esclusione	» 435
5. L'ambito di applicazione della nozione convenzionale di "stabile organizzazione"	» 438
6. La nozione di "stabile organizzazione" è o non è adeguata all'attuale contesto economico?	» 439
7. La disciplina del reddito d'impresa: la c.d. <i>forza di attrazione "limitata"</i> della stabile organizzazione	» 441
8. La disciplina del reddito d'impresa: attribuzione del reddito alla stabile organizzazione	» 442

9. La disciplina del reddito d'impresa: attribuzione delle spese alla stabile organizzazione	pag. 444
10. Gli utili derivanti dall'esercizio di imprese di navigazione marittima e aerea	» 445
11. I prezzi di trasferimento (<i>transfer pricing</i>)	» 446
12. La nozione di "dividendi"	» 451
13. I dividendi: ripartizione della potestà impositiva tra Stato della fonte e Stato di residenza del beneficiario/percipiente	» 453
14. La nozione di "interessi"	» 455
15. Gli interessi: ripartizione della potestà impositiva tra Stato della fonte e Stato di residenza del beneficiario/percipiente	» 457
16. La nozione di " <i>royalties</i> "	» 460
17. Le <i>royalties</i> : ripartizione della potestà impositiva tra Stato della fonte e Stato di residenza del beneficiario/percipiente	» 463
18. La nozione di " <i>capital gains</i> "	» 464
19. L'imposizione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili	» 465
20. L'imposizione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni mobili appartenenti a una stabile organizzazione	» 467
21. L'imposizione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di navi e aerei	» 467
22. L'imposizione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di altre tipologie di beni	» 468
23. Esame di problematiche particolari	» 469
24. I redditi di lavoro autonomo e dipendente	» 470
25. L'imposizione dei compensi agli amministratori	» 472
26. I redditi degli artisti e degli sportivi	» 472
27. I redditi fondiari	» 473
28. Altri redditi	» 475
29. Le imposte sul patrimonio	» 477

CAPITOLO TREDICESIMO

LE NORME TRIBUTARIE ITALIANE RELATIVE A FATTISPECIE CON ELEMENTI DI ESTRANEITÀ

Roberto Cordeiro Guerra - Stefano Dorigo

1. Considerazioni generali sull'approccio dell'ordinamento tributario domestico ai fenomeni internazionali	pag. 485
2. La nozione di "residenza" come principale criterio di collegamento a fini fiscali	» 490
2.1. La residenza delle persone fisiche	» 491
2.2. L'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente	» 492
2.3. Il significato del riferimento ai concetti privatistici di domicilio e residenza	» 493

2.4. La presunzione relativa di mantenimento della residenza fiscale in Italia	pag. 496
3. La residenza delle società	» 499
3.1. La presunzione di residenza e l'elaborazione del concetto di "esterovestizione"	» 505
4. Gli artt. 166 e 166-bis del TUIR e la tassazione in uscita	» 510
5. La nozione di "stabile organizzazione"	» 514
5.1. La definizione di stabile organizzazione secondo l'art. 162 del TUIR	» 518
5.2. L'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione ed il regime di <i>branch exemption</i>	» 519
5.3. Il problematico adattamento della stabile organizzazione all'emergere dell'economia digitale	» 521
5.4. La stabile organizzazione occulta	» 523
6. Il credito d'imposta come strumento per eliminare la doppia imposizione	» 529
7. L'approccio dell'ordinamento italiano nei confronti delle imprese multinazionali: interpello per i nuovi investimenti, accordi preventivi, <i>cooperative compliance</i> e certezza degli esiti fiscali di un investimento	» 531
8. L'impresa multinazionale e le norme sulla disciplina del <i>transfer pricing</i>	» 538
8.1. La disciplina degli oneri documentali	» 542
8.2. L'eliminazione della doppia imposizione conseguente ad una rettifica del prezzo di trasferimento	» 544
9. La disciplina delle <i>controlled foreign companies</i> (CFC)	» 545
9.1. L'ambito applicativo della disciplina sulle CFC	» 550
9.2. La disapplicazione del regime CFC ed il mutato ruolo dell'interpello	» 552
10. Le transazioni con società aventi sede in un paradiso fiscale	» 556
10.1. L'ineducibilità dei costi sostenuti con enti residenti o domiciliati in Paesi <i>black listed</i>	» 557
10.2. Il trattamento dei dividendi "provenienti" da imprese residenti in paradisi fiscali	» 559
10.3. Il coordinamento tra disapplicazione della disciplina CFC ed il trattamento dei dividendi provenienti da controllata situata in un Paese <i>black listed</i>	» 563

PREFAZIONE ALLA SECONDA EDIZIONE

L'inatteso successo riscosso dalla prima edizione di queste *Istituzioni* mi ha spinto – assecondando anche le sollecitazioni dell'Editore – ad effettuare un ampliamento ed un aggiornamento critico, reso ancor più impellente dal rapido sviluppo che la materia del diritto tributario internazionale sta conoscendo sia a livello globale che nel contesto degli ordinamenti nazionali. È, quindi, necessario, oltre che tener conto di tali novità, anche tentarne un'opera di sistematizzazione, al fine di individuare, ove possibile, le linee fondamentali di evoluzione della materia.

Il testo continua ad essere principalmente rivolto agli studenti universitari, ma si prefigge anche il concomitante obiettivo di offrire agli operatori pratici, oltre che ai cultori, un ausilio per orientarsi nel *mare magnum* del diritto tributario internazionale, oggi più che mai frammentato tra plurime fonti multilivello e sempre più decisamente condizionato ed influenzato dalla inarrestabile avanzata della c.d. *soft law* (l'esempio recente del Progetto BEPS lo conferma).

Ho ritenuto opportuno, in quest'ottica, estendere l'ambito della ricognizione anche alle principali regole di tassazione dei redditi transnazionali presenti nell'ordinamento tributario italiano; ampliamento tanto più opportuno in un momento storico nel quale il nostro legislatore – sulla scia della Delega per la riforma del sistema fiscale di recente attuazione – mostra di voler attribuire alle regole della fiscalità internazionale un ruolo rilevante per rendere il nostro ordinamento più attraente e competitivo nel mercato globale.

Anche per questa seconda edizione, mi sono avvalso della collaborazione di studiosi che condividono con me la passione per la materia: Stefano Dorigo, Pietro Mastellone e Francesco Navarrini, ai quali ho affidato taluni specifici capitoli.

Ringrazio poi per il prezioso ausilio fornitomi, specie per le revisioni testuali e gli aggiornamenti bibliografici, la Dott.ssa Chiara Celesti, il Dott. Gherardo Lombardi e il Dott. Joele Sapienza.

Firenze, giugno 2016

Roberto Cordeiro Guerra