

Il rapporto fra l'ordinamento tributario internazionale e l'ordinamento nazionale: il caso del Kazakistan*

T. Balco¹ e X. Yeroshenko²

1. Introduzione

La storia dell'indipendenza della Repubblica del Kazakistan prende le mosse dalla disgregazione dell'Unione Sovietica alla fine del 1991. Al momento della conquista dell'indipendenza, il Kazakistan si dovette confrontare con l'assenza di istituzioni legislative, giudiziarie e amministrative, mancando inoltre la struttura legale di governo nazionale³. Di conseguenza alcune istituzioni ed alcune leggi vennero tramandate dall'Unione Sovietica mentre altre si sviluppavano per proiettare la nazione verso un modello di economia di mercato⁴. Formalmente vennero accettate quelle leggi e quelle norme di diritto internazionale già presenti nell'Unione Sovietica⁵, molte delle quali permangono tutt'ora⁶.

Dal momento in cui venne decretata l'indipendenza, il Kazakistan ha iniziato a concludere nuovi accordi internazionali con altri Stati ed organizzazioni internazionali, fra cui 46 trattati contro la doppia imposizione⁷, una serie di

*Come citare questo articolo T.BALCO, X. YEROSHENKO, *Il rapporto fra l'ordinamento tributario internazionale e l'ordinamento nazionale*, in Studi Tributari Europei, n. 1/2015, (ste.unibo.it), pagg.79-115.

¹ Judr. T.BALCO, LL.M. FCCA, Consigliere Generale dello Stato, Ministero della Finanza della Repubblica Slovacca, previamente Direttore del Central Asian Tax Research e Professore associato della KIMEP University.

² X. YEROSHENKO, Dottoranda di ricerca presso l'Università di Ferrara. Traduzione a cura di Federica Briganti, Dottoranda di ricerca in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna.

³ Vedi "Fiscal Transition in Kazakhstan" in Asian Development Bank, 1999, pag. 27.

⁴ Ibid, pag. 27.

Fino al 1995 il Kazakistan si serviva della normativa fiscale tramandata dall'Unione Sovietica. Nel 1995 venne adottato il nuovo codice tributario che ha previsto l'abolizione del numero di imposte da 46 a 11 ed riguarda tutti i livelli di tassazione applicabile nella nazione: centrale, regionale, locale (precedentemente regolati da diversi decreti e da leggi sul bilancio annuale).

⁵ P.2, Decreto della Consiglio Supremo della Repubblica Kazaka datato il 16 dicembre 1991 "On the order of implementation of the constitutional law of the RK "on governmental independence of the RK".

⁶ Vedi il Trattato sulle forze armate convenzionali in Europa datato il 16 novembre 1990; il Trattato di non proliferazione delle armi nucleari del 12 giugno 1968.

⁷ Si veda la lista dei trattati conclusi dal Kazakistan.

accordi conclusi con Stati Euroasiatici ed Europei sulla cooperazione amministrativa in ambito tributario⁸ ed una serie di accordi di natura politica che hanno inciso sul sistema tributario del Kazakistan⁹. Il rapporto fra accordi internazionali e diritto nazionale del Kazakistan non è ancora stato oggetto di studio in Kazakistan¹⁰, né da una prospettiva generale né da una specificatamente tributaria.

L'obiettivo di questo articolo è quello di analizzare la prassi del Kazakistan con riferimento all'applicazione delle convenzioni fiscali internazionali. L'articolo si propone inizialmente di analizzare la nozione generale di rapporto fra gli accordi internazionali e l'ordinamento giuridico nazionale e vedere come l'ultimo incide sull'attuazione dei trattati. Questa generale introduzione verrà seguita da una breve presentazione dello sviluppo del diritto tributario internazionale in Kazakistan; infine gli autori si propongono di descrivere ed analizzare l'apparato giuridico nazionale esaminando lo status ed il rango dei trattati internazionali sulla base della Legge nazionale e la procedura con cui vengono conclusi e recepiti in seguito. La sezione seguente si concentrerà sulle modalità con cui i trattati vengono applicati e interpretati in Kazakistan; si vuole poi appurare se sussistano problematiche come il *tax treaty override* e vedere come il Kazakistan segue le norme dei trattati, quanto è agevole per le parti applicare le norme dei trattati e quali sono le modalità che il Kazakistan utilizza per conformarsi alle norme di diritto internazionale.

Gli ultimi due paragrafi offrono una panoramica riguardante l'influenza dei modelli sui trattati del Kazakistan ed esprimono la visione degli autori circa la potenziale influenza dei BEPS sul sistema fiscale del Kazakistan.

2. Il rapporto fra normativa internazionale ed ordinamento giuridico interno

Questa parte mira ad introdurre concetti basilari necessari per una comprensione dell'importanza del rapporto tra la normativa internazionale e l'ordinamento tributario nazionale. Per quanto concerne l'ambito fiscale, l'interazione fra i trattati e l'ordinamento giuridico interno risulta importante

⁸ Si veda la lista degli accordi di natura fiscale conclusi dal Kazakistan.

⁹ Per esempio l'Accordo di partenariato e cooperazione con l'Ue, 1999.

¹⁰ Vedi ZH. KEMBAYEV, *International treaties realisation in the Republic of Kazakhstan*, in *Law and State*, n. 3(60)/ 2013.

per tre motivi¹¹. Innanzitutto, l'ordinamento giuridico nazionale definisce il momento in cui il trattato diviene vincolante per lo Stato e la forma da adottare, inoltre stabilisce il rango che il trattato ha secondo la legge nazionale ed infine stabilisce se gli accordi internazionali possano essere sostituiti da una successiva legge nazionale¹². La modalità tramite la quale lo Stato prende parte all'accordo internazionale, la forma ed il rango che l'accordo assume nella gerarchia delle fonti, influenzano direttamente la questione relativa alla possibilità che il trattato venga disatteso da una normativa nazionale, ovvero la questione essenziale della relazione fra ordinamento nazionale e internazionale.

Generalmente le norme di diritto consuetudinario internazionale prevedono il principio *pacta sunt servanda* secondo cui gli accordi devono essere rispettati¹³. Tuttavia non sempre tale principio viene rispettato dagli Stati ed accade che gli stessi violano i loro obblighi internazionali disapplicando gli accordi internazionali. Nel contesto tributario internazionale questo fenomeno è conosciuto come *treaty override*. Il problema del *treaty override* è anche rilevante in materia tributaria e veniva inizialmente affrontato dall' OCSE nel 1989¹⁴. L'OCSE definisce il *treaty override* come:

"La situazione in cui la legislazione nazionale non applica le previsioni di un trattato o di tutti i trattati in vigore nello stato. Il fenomeno potrebbe esplicarsi in una previsione che consenta di disattendere i trattati in determinate circostanze (in caso di treaty shopping o altre forme di abuso). La legislazione potrebbe anche avere l'effetto di disapplicare i trattati anche se non viene fatto alcun riferimento al trattato, perché l'interpretazione nazionale di quella normativa ha sostanzialmente l'effetto di rendere disapplicato il trattato".

Secondo lo studio effettuato dalla De Pietro¹⁵, l'OCSE offre una definizione piuttosto generale del fenomeno, e nella sua ricerca chiarisce che il *treaty override* può essere definito come *"una modifica unilaterale di un trattato*

¹¹ S. SACHDEVA *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*, INTERTAX, Volume 41, Issue 4, 2013.

¹² Ibid.

¹³ Questo principio è anche evidente nell'Articolo 26 della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati.

¹⁴ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Report on Tax Treaty Override, 1989.

¹⁵ Vedi C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Wolters Kluwer Law & Business, 2014.

*internazionale attraverso una normativa nazionale adottata o applicata da uno Stato contraente successivamente al momento in cui il trattato è divenuto vincolante per entrambe le parti*¹⁶. Lo studio chiarisce che il *treaty override* potrebbe essere dovuto sia ad una prassi giudiziaria che ad una legislativa. Quella legislativa si ha quando uno Stato adotta una legge che è in contrasto con i trattati ed è esplicitamente volta a prevenire l'applicazione del trattato¹⁷; mentre quella giudiziaria si attua quando lo Stato applica le norme di diritto nazionale, adottate dopo la conclusione del trattato eliminando quindi gli effetti del Trattato. Gli studiosi continuano ad alimentare il dibattito sul *treaty override*, sulla possibilità di giustificarlo in un'ottica anti-elusiva e sulla legittimità degli Stati di ricorrere ad esso.

A questo proposito, l'OCSE ha chiarito nel Commentario al Modello OCSE, che gli Stati possono applicare le disposizioni nazionali anti-elusive, qualora l'obiettivo di tali norme sia quello di determinare i fatti e le circostanze volti ad assicurare e garantire l'applicazione del Trattato in conformità agli scopi ed obiettivi stessi¹⁸.

Questo articolo non mira ad analizzare in modo approfondito il concetto e la teoria di *treaty override*; piuttosto mira a chiarire se il problema sussiste in Kazakhstan, e per questo è stato necessario definire tale concetto per poi procedere ad ulteriori analisi, spiegarne le sue cause, così da permettere agli autori di considerare se il Kazakistan ha o potrebbe potenzialmente affrontare questo problema. In generale, si ritiene che il problema del *treaty override* esista nei Paesi con un sistema giuridico dualista. In teoria, gli Stati dualisti solitamente considerano le leggi nazionali ed internazionali come due sistemi separati di diritto, che operano in modo indipendente e che non possono influenzare e modificare le norme l'uno dell'altro¹⁹. Pertanto, è solitamente necessaria la previsione di una legge nazionale per recepire le norme derivanti dell'accordo internazionale nel sistema giuridico interno - in modo tale che l'accordo internazionale entra a far parte del sistema giuridico nazionale e diviene vincolante²⁰. Da una prospettiva nazionale, questi Stati ammettono il

¹⁶ Ibid., pag. 216.

¹⁷ Ibid., pag. 217.

¹⁸ Vedi il Commentario all'articolo 1 dei Commentari all'OECD Model Tax Convention.

¹⁹ D. SLOSS, *Domestic application of Treaties*, 2011.

²⁰ Ibid.

treaty override e legittimano tale pratica richiamando il principio "*lex posterior abrogare priori*", il quale prevede che la legge, anche quella che ha recepito il trattato nel diritto interno, può essere modificata o annullata dalla normativa nazionale successiva che abbia pari rango²¹. Come risultato di tale azione, gli Stati unilateralmente modificano il Trattato internazionale e modificano i loro obblighi internazionali²². Si deve rilevare che questi Stati non pretendono esplicitamente il diritto di modificare i trattati ed, in generale, non mirano a violare i trattati ma allo stesso tempo si riservano il diritto di farlo, con la stessa modalità che hanno usato per incorporare il diritto internazionale nel sistema nazionale²³. Nonostante gli Stati siano liberi di scegliere di rendere gli accordi internazionali vincolanti, le scelte che operano in realtà possono portare alla violazione degli accordi internazionali²⁴.

Dall'altro lato, lo Stato monista considera il diritto internazionale e nazionale come un unico sistema e da priorità all'uno o all'altro sistema, internazionale o nazionale, questo comporta che uno dei sistemi prevale rispetto ad all'altro²⁵. Nel caso in cui la normativa internazionale prevalga sul diritto nazionale, ovvero ciò che si verifica nella maggior parte degli stati monista²⁶, il trattato dovrebbe essere direttamente applicabile ed il *treaty override* come tale non è considerato legittimo.

Tuttavia, questa divisione è letterale ed è raro trovare uno Stato che rappresenti un modello rigorosamente monista o dualista²⁷. Dal momento che vi sono vari approcci per confrontare il modello monista con il modello dualistico, gli studiosi tentano di stabilire un test per analizzare le caratteristiche principali di ogni sistema, in modo da determinare i tratti comuni al sistema giuridico in Kazakistan.

Test 1 - Effetto diretto / indiretto della legge: secondo la concezione monista, gli accordi internazionali sono incorporati nel sistema giuridico nazionale

²¹ C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Wolters Kluwer Law & Business, 2014.

²² OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Report on Tax Treaty Override, 1989.

²³ C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Wolters Kluwer Law & Business, 2014.

²⁴ C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Wolters Kluwer Law & Business, 2014.

²⁵ D. SHELTON, *International law and domestic legal system: Incorporation, Transformation and Persuasion*, 2011, Oxford.

²⁶ S. SACHDEVA *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*, INTERTAX, Volume 41, Issue 4, 2013.

²⁷ Questa affermazione si basa sull'articolo di D. SHELTON, *International law and domestic legal system: Incorporation, Transformation and Persuasion*, 2011, Oxford.

senza alcun atto legislativo, salvo quello che autorizza la persona responsabile a concludere il trattato, e di conseguenza sono direttamente applicabili. Invece secondo sistema giuridico dualista, i trattati non hanno lo status di legge fino all'adozione della Legge speciale per incorporare il trattato nel sistema giuridico interno²⁸.

Test 2 - Applicazione dei trattati nelle sedi giudiziarie. La modalità tramite il quale i trattati sono adottati influenza il modo in cui essi vengono applicati dalle corti. Formalmente, i giudici nel sistema giuridico dualista non possono richiamare direttamente l'accordo internazionale, essi devono fare riferimento alla Legge che ha incorporato il trattato in questione e consultare il trattato solo quando si voglia comprendere il significato della legge²⁹.

Test 3 - Rango degli accordi internazionali nell'ordinamento nazionale. Il rango che viene attribuito agli accordi internazionali nell'ordinamento interno è piuttosto eterogeneo negli Stati che adottano il modello monista. Così, in alcuni Paesi i trattati sono equiparati alla legge nazionale, ma collocati in una posizione inferiore rispetto alla Costituzione³⁰; in altri, i trattati possono essere inferiori a leggi nazionali³¹, mentre in Stati terzi i trattati potrebbero essere superiori alla legge ma inferiori alla Costituzione³²; nei Paesi Bassi i trattati sono collocati in un rango superiore alla Costituzione³³. Quindi, il rango del trattato nell'ambito degli ordinamenti non è stabilito in maniera univoca³⁴. Nei sistemi dualisti non è possibile definire il rango del trattato dal momento che nessun trattato ha uno status di legge fino a quando non viene integrato nel diritto nazionale, conseguentemente assume il rango di Legge ordinaria una volta che il trattato è incorporato nel sistema nazionale.

Test 4 - Treaty override. Sulla base della discussione di cui sopra, nel modello dualista il treaty override è una pratica legittima, mentre secondo il sistema monista, ipotizzando che le norme del diritto internazionale prevalgano, il treaty override non è permesso. Nella sezione 4 si vuole chiarire se il

²⁸ D. SLOSS, *Domestic application of Treaties*, 2011.

²⁹ Ibid. pag. 5.

³⁰ Si veda Austria, Egitto, Germania e Stati Uniti analizzati da D. Sloss <http://digitalcommons.law.scu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1620&context=facpubs>.

³¹ Sud Africa.

³² Cina, Francia, Giappone, Messico e Polonia.

³³ Ibid.

³⁴ Russia, Cile, Svizzera.

Kazakistan possa essere considerato come dualista o monista in relazione a questioni di diritto tributario sulla base degli accordi internazionali che vengono applicati, sulla base di ciò si discuterà del rango che i trattati hanno nella gerarchia delle leggi e se gli stessi possono essere disapplicati dal diritto nazionale.

3. Breve panoramica – cenni sull'evoluzione del diritto tributario internazionale in Kazakistan

Come già accennato nell'introduzione, la Repubblica del Kazakistan è uno stato giovane e quale membro dell'Unione Sovietica non era presente in maniera separata sulla scena internazionale. Fino al 1991 non ha concluso i trattati fiscali in modo indipendente³⁵, nonostante formalmente avrebbe potuto farlo³⁶.

Prima del frazionamento, l'URSS ha concluso una serie di trattati fiscali tra i quali figuravano quelli sul trasporto internazionale, sui contributi previdenziali, nonché le convenzioni fiscali. Il primo trattato³⁷ è stato firmato nel 1959 con la Cecoslovacchia sui contributi previdenziali, esso è ancora in vigore tra la Slovacchia e Russia, mentre per la Repubblica Ceca non è più in vigore dal 2014³⁸. Ci sono altri esempi di trattati conclusi dall'URSS che sono ancora in vigore per quelli che erano gli Stati membri. Ad esempio, il primo trattato sulla tassazione del reddito concluso dall'Unione Sovietica con gli Stati Uniti nel 1973, si applica ancora in Georgia, Turkmenistan, Tagikistan, Uzbekistan, Moldavia, Bielorussia, Armenia e Azerbaigian, in quanto tali Nazioni hanno scelto di subentrare nei precedenti trattati URSS. È importante notare che, dopo lo scioglimento dell'URSS, la Comunità Europea ed altri Paesi erano disposti a riconoscere le repubbliche di nuova costituzione solo nel caso in cui esse fossero disposte ad accettare formalmente gli obblighi dell'URSS nel quadro degli accordi internazionali, e quindi i trattati fiscali

³⁵ Vedi ABAIDELDINOV, *Соотношение международного и национального права Республики Казахстан (проблемы становления приоритетности)*, Almaty, 2005.

³⁶ Vedi la Costituzione dell'Unione Sovietica del 1977 all'articolo 80 e la Costituzione del Kazakistan del 1978 all'articolo 71.

³⁷ Basata sui dati disponibili su www.ibfd.org.

³⁸ L'estinzione del trattato venne fissata al 1 novembre 2014.

conclusi dall'URSS si ritennero applicabili in Kazakistan³⁹. Ad ogni modo, il Kazakistan non applica la maggior parte di quei trattati dal 1995. Questa decisione è stata basata sulla sentenza del Consiglio Supremo della RK⁴⁰, il quale riteneva che *"i trattati fiscali conclusi dalla URSS non sono più conformi alle nuove esigenze politiche ed economiche dello Stato, così come non proteggono gli interessi dello Stato e in parte contraddicono la normativa fiscale nazionale vigente"*⁴¹. A questo proposito gli autori hanno rivisto i trattati fiscali⁴² dell'URSS e hanno osservato che principalmente i trattati erano basati sul modello OCSE, e tale circostanza probabilmente non era adeguata rispetto alle esigenze di un giovane Stato in via di sviluppo. I nuovi trattati del Kazakistan preservano maggiormente il potere di imposizione per il Kazakistan, e si basano sul modello delle Nazioni Unite pur apportando delle modifiche. Il Kazakistan, naturalmente, era ed è ancora molto attratto dalla possibilità di ricevere investimenti stranieri ma ancora non è capace di investire all'estero in modo da trarre vantaggio dai trattati fiscali basati sull'OCSE; questo è stato probabilmente uno dei motivi del mancato proseguimento dei trattati conclusi dall'URSS. Si considerino per esempio questi aspetti⁴³ circa le disposizioni sfavorevoli:

- il Trattato concluso con l'Austria tramandato dall'URSS (entrato in vigore il 1 ° ottobre 1982) conteneva alcune disposizioni concernenti la tassazione esclusiva delle royalties, interessi, dividendi nello Stato di residenza, inoltre il termine per la realizzazione della stabile organizzazione era prevista in 24 mesi.
- il Trattato con Cipro (entrato in vigore il 26 agosto 1983), basato sul modello OCSE, prevede che il potere impositivo fosse attribuito allo Stato di residenza in materia di dividendi e interessi.
- il Trattato con l'Italia (entrato in vigore 30 giugno 1989), basato sul modello OCSE, stabiliva il diritto esclusivo di imposizione degli interessi in capo allo

³⁹ Per approfondimenti: R. ALIMKULOV, *Theory and practice of States legal succession: based on example of Kazakhstan*, Russian State Library, 2003.

⁴⁰ Decisione del Consiglio Supremo della Repubblica Kazaka N. 217-XIII del 3 Novembre 1994 sul "On double tax conventions".

⁴¹ ZH. MELDESHEV, *Cooperation of RK with the states of the European Union in the sphere of tax law and bilateral tax treaties*, International public and private law, No.6, 2005.

⁴² Si veda IBFD database.

⁴³ Basato sull'analisi dei trattati fiscali conclusi dall'URSS disponibili su www.ibfd.org.

Stato di residenza. Per talune attività la soglia per la realizzazione della stabile organizzazione era di 36 mesi.

Ad ogni modo, i trattati con alcuni Paesi hanno continuato ad essere applicati anche dopo il 1995 a causa di accordi ad hoc conclusi dal Kazakistan per la successione negli obblighi⁴⁴ dell'URSS. Tra questi Paesi ritroviamo la Germania⁴⁵, la Francia⁴⁶, il Canada⁴⁷ e il Giappone⁴⁸. I trattati con questi paesi erano formalmente applicabili fino al 1 ° gennaio 1996⁴⁹. Emerge inoltre che i trattati con il Belgio⁵⁰ e la Spagna⁵¹ sono rimasti in vigore anche più a lungo. Dal 1995 fino ad oggi⁵² il Kazakistan ha concluso 46 trattati fiscali e continua a negoziarne altri. I Trattati del Kazakistan di solito combinano elementi di entrambi i modelli (ONU e OCSE), ma per molti profili riflettono i principi di uno Stato in via di sviluppo e mirano giustamente a considerare questo aspetto nelle disposizioni del Trattato. L'impatto del modello OCSE e delle Nazioni Unite sui trattati fiscali del Kazakistan verrà esaminato in modo approfondito nella parte 4 del presente articolo⁵³.

È importante notare che i trattati e gli altri accordi internazionali hanno inciso sulla costruzione del sistema fiscale nazionale del Kazakistan. Questo aspetto sarà ulteriormente discusso separatamente nella sezione 4 e 5 del presente articolo.

⁴⁴ Per ulteriori approfondimenti: R. ALIMKULOV, di cui alla nota 42.

⁴⁵ Il Trattato con la Germania è stato il primo Gennaio 1996; gli articoli più importanti come il 5, 7, 10, 11 e 12 erano basati sul Modello Ocse.

⁴⁶ Il Trattato con la Francia entrò in vigore il 28 marzo 1987 ed era basato sul Modello Ocse mentre il potere di imposizione era esclusivamente attribuito allo Stato di Residenza con riferimento agli interessi, la soglia della Stabile organizzazione era di 24 mesi e la persona dipendente aveva il diritto di firmare i contratti evitando lo status di stabile organizzazione.

⁴⁷ In vigore dal 2 ottobre 1986 basato sul Modello Ocse con l'eccezione dell'articolo sulle royalties il quale prevedeva una ripartizione del potere impositivo.

⁴⁸ Trattato entrato in vigore il 27 novembre 1987. Il trattato riflette il Modello Ocse prevedendo la ripartizione del potere impositivo.

⁴⁹ Vedi la decisione del Consiglio Supremo, di cui sopra alla nota 43.

⁵⁰ L'estinzione del Trattato (entrato in vigore il 1 gennaio 1991) risale al 1 gennaio 2000. Il trattato riflette il Modello Ocse, prevede una soglia di 24 mesi per la stabile, nessun servizio della Stabile.

⁵¹ Entrato in vigore il 7 agosto 1986 mentre l'estinzione risale al 23 giugno 2010 con data effettiva dall'8 luglio 2008.

⁵² Il Paper è stato redatto durante la primavera e l'estate del 2015.

⁵³ Negli anni 2013-2014 il Central Asian Tax Research Center ha condotto un'analisi approfondita del Kazakistan Tax Treaty network e i risultati saranno disponibili in una pubblicazione di BALCO, YEROSHENKO e TYURINA: *Tax Treaty Network Of Kazakhstan- the influence Of Oecd and UN MTC*.

4. L'ordinamento giuridico del Kazakistan

4.1 Lo status degli accordi internazionali

Lo status degli accordi internazionali all'interno del Paese è regolato da diverse leggi e atti⁵⁴:

- la Costituzione della RK,
- il Regolamento della Corte Suprema N.1 del 10 luglio 2008 sull'"Applicazione degli accordi internazionali della Repubblica del Kazakhstan",
- la Legge No.54-III del 30 maggio 2005 riguardante "Gli accordi internazionali della RK",
- il Regolamento del Consiglio costituzionale N.18 / 2 dell'11 ottobre 2000 sulla "interpretazione ufficiale dell' art. 4 della Costituzione della RK⁵⁵",
- la regolamentazione normativa del Consiglio Costituzionale N. 2 del 18 maggio 2006, sull'"Interpretazione ufficiale dell'articolo 54 punto 7 della Costituzione della RK⁵⁶",
- la regolamentazione normativa del Consiglio costituzionale N.6 del 5 novembre 2009 riguardante l'"Interpretazione ufficiale dell'art. 4 della Costituzione sull'applicazione della decisione delle organizzazioni internazionali e dei loro organi⁵⁷",

La Costituzione del Kazakistan⁵⁸ prevede esplicitamente la *primauté* di un accordo internazionale sulla normativa nazionale in seguito alla conclusione e all'entrata in vigore dell'accordo. Si tratta di una regola generale e dovrebbe essere applicata a tutti i settori del diritto; essa stabilisce che "*I trattati internazionali ratificati dalla Repubblica prevalgono su tutte le leggi ordinarie salvo nei casi in cui l'applicazione di un trattato internazionale richieda la promulgazione di una legge*". (Costituzione, articolo 4)

La Costituzione risulta chiara per quanto concerne il rapporto fra i trattati ed il diritto nazionale; secondo il test 1, stabilito nella sezione 1, si potrebbe teoricamente considerare il Kazakistan come uno stato monistico dal momento che il trattato è considerato prevalente; il fenomeno del *treaty override* dovrebbe essere scongiurato automaticamente.

⁵⁴ Riassunto da ZH. KEMBAYEV, di cui alla nota 10.

⁵⁵ Si veda <http://www.ksrk.gov.kz/rus/resheniya?cid=11&rid=134>.

⁵⁶ Si veda <http://www.ksrk.gov.kz/rus/resheniya?cid=11&rid=114>.

⁵⁷ Si veda <http://www.ksrk.gov.kz/rus/resheniya?cid=11&rid=533>.

⁵⁸ Articolo 4 della Costituzione della Repubblica Kazaca.

La stessa regola sulla supremazia degli accordi internazionali è prevista dal codice tributario, il quale prevede che "*qualora un trattato internazionale ratificato dalla RK stabilisce regole diverse da quelle che sono contenute nel presente Codice, le regole del suddetto trattato devono essere applicate.*"⁵⁹

Questo principio riflette il principio costituzionale e lo ribadisce in relazione a tutti i tipi di imposte.

Ciò è dovuto al fatto che la normativa tributaria in Kazakistan è prevista da un unico Codice tributario e tale disposizione è contenuta nella parte generale del codice che si applica indistintamente a tutte le tipologie di imposte, quindi, formalmente, semplifica l'applicazione del diritto internazionale ed estende i benefici derivanti dai trattati internazionali pertinenti. A questo proposito si può concludere che la legge nazionale del Kazakistan rispetta formalmente il diritto internazionale e che la *primauté* dei trattati fiscali può fare suggerire che il Kazakistan sia uno Stato monistico.

A ciò si aggiunga che tale conclusione è suffragata dalla Corte del Kazakistan, la quale accoglie il Test 2 indicato nel punto 1. Nel 2013 una decisione sulla regolamentazione speciale è stata emessa dalla Corte Suprema sulla prassi giudiziaria e sull'applicazione della normativa fiscale; la Corte ha dichiarato che "*i trattati internazionali conclusi dovrebbero prevalere sul diritto nazionale e sono direttamente applicabili*"⁶⁰ Per quanto riguarda Test 3, il rapporto tra gli accordi internazionali e la Costituzione è oggetto di discussione tra gli studiosi in Kazakistan⁶¹. La ragione è che nelle sue leggi nazionali, il Kazakistan ha previsto la prevalenza della Costituzione sulle altre leggi nazionali⁶², e anche la prevalenza degli accordi internazionali sulle leggi nazionali⁶³ ma non prevede esplicitamente che la Costituzione prevalga sulle convenzioni internazionali. A questo proposito alcuni studiosi ritengono che, poiché il Kazakistan non stabilisce in modo esplicito la prevalenza della Costituzione sugli accordi internazionali, vi è ragione di ritenere che gli accordi

⁵⁹ Articolo 2 paragrafo 5 del Codice Tributario della RK.

⁶⁰ Paragrafo 2, decisione sulla regolamentazione speciale N. 1 della Corte Suprema della RK del 27 febbraio 2013 sulla prassi giudiziaria e l'applicazione della normativa fiscale.

⁶¹ Vedi A.A. CHERNIKOV, *Right, Law, Legality*, Almaty, Yurist, 2001, p.190.

⁶² Articolo 4 della Repubblica del Kazakhstan sugli atti normativi.

⁶³ Articolo 4 della Costituzione.

internazionali prevalgano sulla Costituzione⁶⁴. Altri autori invece, non supportando tale radicale opinione, sostengono la tesi della supremazia della Costituzione⁶⁵. Per una completa comprensione del dibattito, gli autori di questo articolo propongono di approfondire la normativa ed analizzare le sue disposizioni. Secondo la Costituzione, il sistema normativo comprende "*le disposizioni della Costituzione, le leggi conformi ad essa, gli altri atti normativi giuridici, i trattati internazionali e altri impegni assunti Repubblica, nonché le risoluzioni normative del Consiglio Costituzionale e della Corte Suprema della Repubblica*"⁶⁶. I trattati internazionali sono previsti dal sistema normativo ma non esiste una disposizione proveniente dalla Costituzione o dal diritto interno che regoli l'ordine o la gerarchia tra gli accordi internazionali e la Costituzione stessa.

Tuttavia ciò che deve essere sottolineato è che la Costituzione stessa prevede che un accordo internazionale non può essere firmato, ratificato ed eseguito se non è conforme alla Costituzione⁶⁷. Questa disposizione induce gli autori a ritenere che nonostante non vi sia nessuna disposizione della Legge che esplicitamente preveda la prevalenza della Costituzione sull'accordo internazionale, la norma di cui sopra garantisce che nel caso di un conflitto fra norme questo dovrebbe essere risolto a favore della Costituzione, data la necessaria conformità della norma internazionale alla Costituzione.

Inoltre per quanto riguarda Test 4, il Kazakistan ha adottato una "*concezione sulla politica del diritto della RK per il periodo 2010-2020*", secondo cui il Paese sostiene che si impegnerà per un adeguamento della legislazione nazionale agli obblighi internazionali ed agli standards comuni. Tuttavia, il Kazakistan rileva che tali sforzi devono essere bilanciati e suggerisce di non trascurare le esigenze interne e le priorità dello Stato⁶⁸. Questa posizione dimostra la volontà del Kazakistan di rispettare gli obblighi internazionali, piuttosto che eluderli tramite disposizioni nazionali, ma la raccomandazione

⁶⁴ A.A. CHERNIKOV, *Issues on the idea of law in the constitution of the RK*, Legal reform in Kazakhstan, 2000.

⁶⁵ M. KEMALOV, A. ORMANOVA, *Ensuring the compliance and interconnection between the international and national law by the Constitution Council*, Legal reform in Kazakhstan, No.4(34), 2006.

⁶⁶ Articolo 4, paragrafo 1 della Costituzione della RK.

⁶⁷ Articolo 74 della Costituzione.

⁶⁸ «Концепция правовой политики Республики Казахстан на период с 2010 до 2020 года».

del prendere in considerazione i bisogni e le priorità interne suggerisce che il Kazakistan non esclude di ricorrere al *treaty override*.

Allo stadio attuale delle analisi e dei test previsti nel paragrafo 1, è possibile effettuare un'osservazione preliminare: il Kazakistan è uno Stato monistico, ma alcuni dubbi sorgono se si esamina la procedura che il Kazakistan adotta per la conclusione degli accordi internazionali, il modo in cui vengono attuati ed la valutazione della misura in cui gli accordi internazionali influiscono sulla formazione della legislazione tributaria nazionale.

4.2 Attuazione dei trattati internazionali nel diritto nazionale

Gli accordi internazionali in Kazakistan sono conclusi, applicati, modificati e risolti in conformità con la Costituzione, con le norme e i principi di diritto internazionale generale, nonché con l'accordo internazionale stesso, la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati⁶⁹, la normativa sugli accordi internazionali e altri atti della RK⁷⁰.

Le Convenzioni fiscali possono essere stipulate sia per conto della Repubblica del Kazakistan, o per conto del suo governo. La firma dell'accordo viene preceduta da una procedura necessaria, compresa la negoziazione, la redazione, la discussione con le autorità statali competenti, così come con esperti identificati dallo Stato ai vari livelli.

In primo luogo, l'accordo internazionale, o il suo progetto, viene sottoposto al Ministero della Giustizia della RK⁷¹ che ne deve dare una opinione giuridica obbligatoria sulla conformità dell'accordo con la legislazione del Kazakistan. Esso determina anche il modo in cui il Kazakistan esprime il proprio consenso ad essere vincolato dall'accordo⁷². Se il documento supera l'esame preventivo effettuato dal Ministero della Giustizia, deve essere poi coordinato con gli obiettivi del Ministero degli Affari Esteri⁷³ che valuta l'opportunità di concludere l'accordo per quanto riguarda la politica estera del Paese, ed esprime un parere sulla conformità dell'accordo agli altri accordi ed obblighi internazionali del Kazakistan. Tutti gli accordi devono essere ratificati, inclusi

⁶⁹ Il Kazakistan è membro dal 1994.

⁷⁰ Vedi il preambolo alla legge N. 54-III del 30 maggio 2005 sul "International Agreement of the RK".

⁷¹ Articolo 3, p. 1, Ibid.

⁷² Articolo 3, p. 1, Ibid.

⁷³ Articolo 3, p. 2, Ibid.

i trattati fiscali, e divengono oggetto di una valutazione scientifica obbligatoria. Questa valutazione viene effettuata da istituzioni scientifiche o istituzioni di studi superiori per valutare la qualità, la validità, la tempestività e la legittimità della partecipazione all'accordo; nonché la conformità ed il rispetto dei diritti e delle libertà garantite dalla Costituzione e la sua possibile efficacia. Il comitato scientifico ricerca le possibili conseguenze negative che l'accordo potrebbe produrre e valuta la conformità dell'accordo rispetto alle norme della legislazione nazionale. Una volta che l'accordo supera la valutazione statale può essere presentato al Presidente o al governo per l'approvazione finale. Infatti i trattati fiscali devono essere ratificati per entrare in vigore⁷⁴. Prima della ratifica, i trattati possono essere oggetto di revisione da parte del Consiglio Costituzionale sulla legittimità costituzionale⁷⁵ e solo in caso di conformità possono essere ratificati⁷⁶. A questo proposito, il Consiglio costituzionale ha un ruolo importante nello sviluppo del sistema giuridico del Kazakistan poiché assicura la conformità e la connessione tra gli accordi internazionali e la Costituzione.

Una volta che la Legge di ratifica è adottata⁷⁷, l'accordo internazionale deve essere pubblicato⁷⁸ nella gazzetta ufficiale⁷⁹.

Questo significa che ogni trattato deve essere incorporato nel diritto nazionale attraverso una legge speciale di ratifica; per cui un atto separato viene adottato per ogni trattato per poter consentire l'entrata in vigore. Questo è chiaramente una caratteristica propria degli Stati che presentano un modello dualista. Il Kazakistan ha quindi le caratteristiche di entrambi i sistemi monista e dualista.

4.3 Applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni in Kazakhstan

Come esaminato precedentemente, i trattati fiscali producono effetti diretti con l'applicabilità diretta una volta che il processo di ratifica e di pubblicazione

⁷⁴ Articolo 11, Ibid.

⁷⁵ Ciò può avvenire tramite la richiesta del Presidente, presidente del Senato, del Mazhilis, non meno di 1/5 dei componenti del Parlamento, dal Primo ministro.

⁷⁶ Art. 12 Ibid.

⁷⁷ Art. 13 e 65 p 5 Costituzione del Kazakistan.

⁷⁸ Art.4, p.4 Costituzione del Kazakistan.

⁷⁹ Art. 24 Costituzione del Kazakistan.

è stato completato. In tal modo il contribuente ed i magistrati hanno il diritto di invocare direttamente le disposizioni dei trattati.

La diretta applicabilità però non deve essere intesa un'applicazione automatica, ovvero non significa che il soggetto che eroga reddito ad un non residente possa applicare il trattato senza ulteriori formalità. Il Kazakistan infatti prevede diverse modalità di applicazione delle convenzioni. Riconosce tra queste: l'applicazione automatica per il meccanismo di rimborso attraverso il quale il soggetto erogante deve trattenere l'imposta e versarla al fisco, sarà il destinatario del reddito a poter richiedere il rimborso. È possibile anche un sistema che prevede una versione più leggera del meccanismo di rimborso, conosciuto con il nome di meccanismo del conto presso terzi, dove il reddito viene assoggettato a ritenuta alla fonte che però non viene versato nelle casse dello Stato, bensì su uno specifico conto corrente bancario dal quale l'importo può essere recuperato se entro un certo periodo di tempo, il non residente ottiene l'approvazione dell'applicazione del trattato da parte delle autorità fiscali⁸⁰.

Il regime per l'applicazione trattato fiscale è stato gradualmente liberalizzato e con l'introduzione di un nuovo Codice Fiscale nel 2009, la procedura automatica di applicazione del trattato fiscale è stata ulteriormente estesa alle situazioni in cui in precedenza l'applicazione era possibile solo previa autorizzazione da parte del Ministero delle Finanze⁸¹. Con riferimento a questo, il Codice Fiscale attualmente contiene una sezione speciale che regola l'applicazione dei trattati⁸². La sezione contiene una serie di norme procedurali, che stabiliscono l'ordine in cui il contribuente può applicare il trattato: automaticamente o sulla base del meccanismo dell'*escrow account*.

⁸⁰ L'introduzione dell'*escrow account mechanism* come alternativa al rimborso d'imposta deriva dalle difficoltà di ottenere il rimborso perché i crediti riscossi venivano semplicemente spesi e non c'era nessuna procedura volta ad assicurare che queste componenti fossero trattati come somme suscettibili di essere rimborsate. Questo ha condotto ad una serie di ritardi ed esposti da parte degli investitori. L'*escrow account mechanism* assicura la disponibilità della somma che viene rimborsata quando sussistono le condizioni.

⁸¹ Prima del 2009, l'applicazione dei trattati fiscali era disciplinato dalle "Norme sull'amministrazione degli accordi internazionali sull'invalidazione della doppia imposizione e la prevenzione della elusione fiscale relativamente alle imposte sui redditi e sul capitale, concluso dalla RK" che ha consentito l'applicazione dei trattati con riferimento al reddito pagato ai non residenti sotto forma di dividendi, interessi, royalties, reddito pagato per servizi di breve periodo e servizi svolti all'estero.

⁸² Capitolo 26, Disciplina speciale riguardante i trattati internazionali, Codice Tributario della RK.

Inoltre, il Kazakistan impone requisiti ulteriori che il contribuente deve soddisfare per essere in grado di invocare l'applicazione del trattato, per esempio requisiti speciali per connessi alla presentazione del certificato di residenza legalizzato o munito di postilla⁸³; per alcuni contribuenti esteri questi requisiti potrebbero essere complicati da soddisfare⁸⁴. Tali requisiti amministrativi e procedurali previsti dal diritto interno non dovrebbero essere considerati come una violazione delle norme dei trattati dato che molti altri Paesi seguono tali norme per l'applicazione trattato. Tuttavia, questi requisiti aggiuntivi possono essere considerati come una limitazione dei diritti dei contribuenti previsti dai trattati, in particolare quando le autorità fiscali negano i benefici del trattato per il solo fatto del mancato conseguimento di una formalità specifica. Anche se questi requisiti previsti dalla normativa nazionale servono a garantire la legittima applicazione dei trattati ed a prevenire gli abusi trattato, sono stati segnalati dei casi in cui anche i tribunali hanno negato i benefici del trattato perchè il contribuente non è riuscito ad ottenere uno specifico certificato di residenza entro un determinato periodo. Anche quando sono stati presentati i certificati di residenza, ma con ritardo, i benefici del trattato sono stati negati dalle autorità fiscali, tale pratica è stata confermata dalle corti⁸⁵. Si tratta di una pratica controversa, è necessario chiedersi fino a che punto tali pratiche amministrative possano negare i legittimi benefici del trattato fiscale, e se tale pratica possa costituire un'ipotesi di *treaty override*.

4.4 L'Interpretazione dei trattati fiscali

Molte sono le difficoltà nell'interpretare i trattati fiscali soprattutto nei casi in cui le disposizioni della convenzione fiscale siano diverse dalle norme del diritto nazionale. Come ha sottolineato Porokhov, nonostante la Costituzione ed il codice fiscale prescrivano in modo chiaro la supremazia dei trattati fiscali, le autorità fiscali ed i tribunali riescono a neutralizzare l'effetto dei trattati a causa di problemi "veri o supposti tali" che possono incontrare nella

⁸³ Art.219, Codice Tributario della Rk.

⁸⁴ Si veda il caso recente sul tema del certificato di residenza 3гп-343-15 , 30 giugno 2015.

⁸⁵ Il problema dei requisiti amministrativi per il certificato di residenza veniva affrontato da A. ДАУМОВ, *Как избежать налоговых проблем по сделкам с иностранными контрагентами? Практические советы*, September 2015.

comprensione e nell'interpretazione del trattato. È vero che i trattati fiscali nella loro natura sono complessi da comprendere, ma ciò che li rende ancora più complicati nel caso del Kazakistan è che non esiste un meccanismo ufficiale per l'interpretare delle norme contenute in essi⁸⁶. L'attuale regola prevista dalla Corte Suprema in merito all'interpretazione dei trattati prevede che, nel caso in cui vi è la necessità di interpretare una questione tecnica o giuridica, si può fare riferimento agli atti ed alle decisioni delle organizzazioni internazionali di cui il Kazakistan è membro, così come si può porre la questione al Ministero degli Affari Esteri della RK, al Ministero della Giustizia o all'ufficio del Procuratore generale, ad esempio per chiarire le questioni relative alla validità del trattato, l'elenco dei Paesi partecipanti, la presenza o assenza delle riserve espresse dai Paesi partecipanti, nonché per la prassi giudiziaria straniera sull'applicazione del trattato in questione⁸⁷. Secondo molti, il Kazakistan ha una esperienza limitata nel fare riferimento alla prassi internazionale.

Innanzitutto, la prassi internazionale spesso non è disponibile ai funzionari statali (per esempio a causa di barriere linguistiche). Inoltre, l'approccio abituale delle autorità nazionali basato sull'interpretazione letterale del diritto rende difficile un'interpretazione del diritto internazionale in modo diverso, che tengo conto dello scopo della legge invece che fornire un'interpretazione specificatamente letterale.

Non sono solo i funzionari ad essere responsabili di tale approccio, ma lo sono anche i contribuenti. Essi sono raramente reattivi, tendono a non considerare la prassi internazionale e quindi non la portano all'attenzione dei funzionari stressati, né propongono agli organi statali l'esercizio dei loro diritti concessi dalla prassi internazionale così come previsto dal regolamento della Corte Suprema.

Fatta eccezione per il regolamento della Corte Suprema di cui sopra, non c'è altra guida ufficiale di Stato per l'interpretazione che possa chiarire il contenuto dei trattati in maniera simile a quanto accade con i commenti dei modelli dell'OCSE e delle Nazioni Unite.

⁸⁶ Y. POROHOV, *International taxation in Kazakhstan and practice of administering international tax treaties of the Republic of Kazakhstan*, Yurist, 2012.

⁸⁷ Paragrafo 16 del Regolamento della Suprema Corte N. 1 del 10 luglio 2008 sul "Applicazione degli accordi internazionali della RK".

Ad ogni modo, fino al 2009 era in vigore una specifica normativa in Kazakistan sull'ordine di applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni⁸⁸. Tale Istruzione era stata sviluppata con l'obiettivo di interpretare i principi generali previsti dai trattati, prevedendo che ogni singolo caso deve essere valutato in conformità al trattato di riferimento⁸⁹. Tuttavia, durante il periodo in cui tali istruzioni dovevano essere applicate, sono sorte delle preoccupazioni sul fatto che la prassi giudiziaria e anche le autorità fiscali, nell'interpretazione dei trattati, potessero riferirsi soltanto alle disposizioni previste in tale Istruzione ed alla sezione speciale sui trattati fiscali contenuta nel codice fiscale. Questo poteva rivelarsi contrario all'obiettivo principale dei trattati e degli interessi degli Stati contraenti volti a bilanciare i propri interessi e quelli dei contribuenti⁹⁰. Tale Istruzione è stata abrogata nel 2009 in seguito all'entrata in vigore del nuovo codice fiscale. Le ragioni che hanno condotto all'abrogazione dell'Istruzione sono connesse agli sforzi del governo volti a ridurre le fonti legislative secondarie, assicurando che tutte le disposizioni pertinenti siano contenute in una fonte legale cioè nel il Codice Fiscale⁹¹. Nonostante la logica ispiratrice, l'Istruzione però conteneva sezioni che di fatto equivalevano ad un commentario, spesso riprendendo le dichiarazioni ed i concetti dei Commentari dell'OCSE e MTC Nazioni Unite. Ecco perchè gli autori dell'articolo ritengono che l'abrogazione di questa Istruzione abbia costituito una perdita per il Kazakistan.

Deve essere inoltre notato che né le autorità fiscali, né tribunali richiamano i commentari del Modello Ocse nelle loro statuizioni ufficiali. Questo da un certo punto di vista potrebbe essere giustificato dal momento che il Kazakistan non aderisce all' OCSE e non è tenuto a seguire il suo commentario. Questo argomento, tuttavia, non legittima la mancata adesione ai commentari al modello delle Nazioni Unite dal momento che il Kazakistan

⁸⁸ L' Istruzione sull'applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni sull'invalidazione della doppia imposizione e la prevenzione dell'elusione delle imposte sul reddito e sul capitale venne approvata dall'ordine congiunto del Ministero delle Finanze N. 643 del 2 dicembre 1999 e del Ministro del n. 1478 del 2 dicembre 1999. L'istruzione rimase in vigore per 10 anni dal 1999 al 2009. Si veda il testo dell'Istruzione.

⁸⁹ Vedi gli articoli di tale Istruzione: articolo 2(2), 3 (5), 5 (15), 7 (31).

⁹⁰ ZH. KASYMBEKOVA, *Application of double tax treaties to tax disputes*, Kazakhstan No.3, 2005.

⁹¹ Decreto del Ministero delle finanze del 9 Gennaio 2009 sull'invalidazione della normativa regolamentare.

è un membro delle Nazioni Unite dal 1992 ed il regolamento della Corte suprema prevede il diritto delle parti di farlo⁹².

Per quanto riguarda la prassi russa, sulla base del recente studio condotto dall'ufficio PWC in Russia⁹³, i tribunali russi⁹⁴ hanno iniziato a citare più frequentemente i commentari dell'OCSE quali fonti per l'interpretazione dei trattati. Secondo gli autori, questa tendenza potrebbe influenzare positivamente la prassi interpretativa dei trattati fiscali anche in Kazakistan visto che le strette relazioni politiche, economiche e sociali, tra i due Paesi, consentono un efficace scambio di idee, e potrebbero costituire fonte d'ispirazione per le prassi amministrativa e giudiziaria. Sarà tuttavia soprattutto l'iniziativa di contribuenti che, citando le disposizioni dei Commentari, potrebbero suggerire che l'interpretazione e l'applicazione delle convenzioni fiscali da parte delle autorità fiscali non è in linea con la finalità e l'obiettivo del trattato.

4.5 Applicazione dei trattati riguardanti la cooperazione amministrativa

4.5.1 Procedura amichevole (MAP)

L'assenza di regole procedurali all'interno dei trattati contro la doppia imposizione e nei relativi regolamenti interni contribuiscono ad alimentare un altro problema per il Kazakistan per quanto riguarda l'applicazione di determinate norme previste dai trattati. Ciò è vero soprattutto per la Procedura amichevole prevista all'articolo 25 del Modello Ocse. Questa procedura è anche prevista dal codice fiscale del Kazakistan⁹⁵ ma fino alle modifiche del luglio 2011, il Codice Fiscale non si è espresso sull'efficacia della decisione raggiunta durante la procedura amichevole⁹⁶. L'attuale versione del codice prevede che le decisioni cui si è giunti durante il MAP dovrebbero essere obbligatorie per le autorità fiscali⁹⁷. Il codice fiscale non prevede ulteriori dettagli, ovvero se il MAP debba prevalere sulle decisioni dei tribunali, se il contribuente possa essere coinvolto contemporaneamente in un MAP ed

⁹² Paragrafo 16, nota 90.

⁹³ Nota il PWC report No.35 (353) dell'Ottobre 2013.

⁹⁴ Vedi i casi seguenti:

⁹⁵ Art. 226 Tax Code of the RK.

⁹⁶ Questo venne evidenziato da Y. POROHOV, di cui alla nota 89.

⁹⁷ Art.226, p.13 Tax Code of the RK.

in un procedimento legale interno e se il controllo fiscale o le decisioni delle autorità fiscali debbano essere rinviate se la MAP viene avviata. Queste sono probabilmente le domande che verranno risolte quando la procedura MAP verrà più frequentemente avviata in Kazakistan.

4.5.2 Gli accordi sullo scambio di informazioni

Oltre alle convenzioni fiscali volte ad evitare la doppia imposizione, il Kazakistan ha concluso una serie di accordi concernenti la cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni (EoI) in materia tributaria⁹⁸. Oltre agli accordi con i Paesi limitrofi⁹⁹, il Kazakistan ha recentemente firmato la convenzione multilaterale sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale¹⁰⁰. Tuttavia l'efficacia di tali accordi, ed in particolare la convenzione multilaterale, è stata recentemente messa in discussione dall'analisi del Global Forum che ha pubblicato la propria relazione sul Kazakistan nel maggio 2015 (fase 1 report). La Fase 1 del Report ha stabilito che al Kazakistan mancano gli elementi fondamentali del quadro giuridico necessari per un'effettiva attuazione degli standard internazionali. In particolare, il diritto interno limita l'accesso alle informazioni bancarie. Inoltre si rileva che il Kazakistan non prevede nel quadro della legislazione nazionale una disposizione che consenta alle autorità nazionali competenti di raccogliere informazioni fiscali su richiesta quando non sussista un interesse fiscale nazionale in gioco, e neanche alcuna disposizione simile al comma 4 dell'articolo 26 – questo ultimo punto non è stato chiarito dal comitato di revisione del Global Forum. Infine la legislazione del Kazakistan non prevede sanzioni nel caso in cui il contribuente si rifiuti di fornire le informazioni richieste dalle autorità fiscali qualora non vi sia in discussione il pagamento di un'imposta da pagare allo Stato. Infine, il Kazakistan prevede la privacy delle informazioni in possesso da parte degli avvocati e notai senza alcuna eccezione, e ciò non pare essere conforme agli standard internazionali. Nell'ambito del Global forum, al Kazakistan è stato impedito¹⁰¹ di accedere

⁹⁸ Il Kazakistan ha concluso 10 accordi di questo tipo e diversi sono multilaterali.

⁹⁹ In totale 5 accordi sulla cooperazione e la mutua assistenza in ambito tributario con i Paesi limitrofi: due convenzioni multilaterali fra il CIS e tre bilaterali conclusi dal Kazakistan con Russia, Bielarussia e Azerbajan.

¹⁰⁰ La convenzione venne firmata il 23 dicembre 2013 ed entrò in vigore il primo agosto 2015.

¹⁰¹ Ibid.

alla fase 2 fino a quando le lacune legislative non vengano colmate in conformità agli standard internazionali. Dunque risulta interessante vedere come il Kazakistan adotterà le misure per conformarsi a tali requisiti.

4.5.3 Prassi della Corte

Dall'esame della prassi della Corte Suprema del Kazakistan emerge che i giudici tendono a riferirsi alle norme dei trattati fiscali come se fossero la fonte normativa che regola, e che deve essere applicata, le diverse situazioni, questo però non impedisce loro di interpretare le disposizioni dei trattati in modo tale da poter portare alla mancata individuazione dell'oggetto e dello scopo stessi del trattato¹⁰².

L'esempio della prassi giudiziaria al quale gli autori di questo articolo vogliono riferirsi è il caso giudiziario del 2012 che riguarda la questione della applicabilità delle disposizioni del trattato fiscale ad una società di persone¹⁰³. Il caso riguardava una società di persone fiscalmente trasparente negli Stati Uniti che è stata trattata in maniera opaca. La società svolgeva attività in Kazakhstan attraverso una *branch* e secondo quanto previsto dalla legge nazionale, era soggetta ad una speciale imposta sugli utili prodotti in Kazakhstan con un'aliquota del 15%, era però consentita dal Trattato stipulato tra del Kazakistan e Usa una riduzione al 5%. Il cuore della questione era determinare se la residenza della società potesse essere determinata in base alla residenza dei suoi soci. Nonostante il testo del trattato lo prevedesse¹⁰⁴, la Corte Suprema ha rifiutato di accettare il certificato di residenza dei soci al posto del certificato di residenza della società ed ha quindi negato i benefici del trattato. La decisione è stata chiaramente basata su un'errata interpretazione delle norme del trattato. Questo caso non è l'unico esempio di errata interpretazione di trattato con riferimento a casi simili e ciò ha condotto ad una procedura amichevole che ha portato nel 2015 il Kazakistan e gli Stati Uniti a chiarire l'applicazione dei

¹⁰² Per esempio si vedano i casi N. 3r-2122-12 o N.104/6-11.

¹⁰³ T. BALCO, *Kazakhstan – NWKC Case* pubblicato nel 2013 da Linde Verlag, quale capitol del libro "Tax Treaty Case Law around the Globe 2013" curato da Lang and Kemmeren, ISBN number: 978-3-7073-2655-0.

¹⁰⁴ Articolo 4, p.1 (1) prevedeva "Nel caso di un reddito derivante da un società di persone, trust o di una proprietà, la residenza è determinata con riferimento alla residenza del soggetto passivo di imposta per tale reddito".

trattati; questo chiaramente prevede, riprendendo le disposizioni del trattato, che la residenza della società di persone deve essere determinata in base alla residenza dei suoi soci.

Ci sono stati anche altri casi in cui l'interpretazione delle convenzioni fiscali da parte della Corte Suprema era piuttosto discutibile. Da casi recenti emergono anche questioni riguardanti la ripartizione delle spese provenienti dalla sede principale¹⁰⁵. D'altra parte, vi sono anche casi in cui la Corte Suprema era disposta a cercare nuovi argomenti e questo si è verificato, per esempio, nei casi riguardanti le norme discriminatorie sulla sottocapitalizzazione¹⁰⁶. Lo stesso caso ha fatto emergere questioni di "beneficial ownership", ma il primo caso in cui la Corte Suprema ha affrontato la questione del se il titolare è o non è un beneficiario effettivo è stato affrontato nell'ambito degli accordi back-to-back royalty¹⁰⁷.

4.6 La normativa nazionale anti-elusiva ed i trattati fiscali

Vi sono numerosi articoli nel Codice tributario capaci di negare al contribuente i benefici del trattato. Questi articoli vennero introdotti quale strumento volto a prevenire il fenomeno del *treaty shopping* e prevedevano una norma analoga alla clausola sulla limitazione dei benefici ed una definizione di beneficiario effettivo. Consideriamo brevemente ogni articolo. L'articolo 206 del codice tributario prevede una serie di requisiti per l'applicazione del trattato. Di conseguenza, per poter beneficiare degli effetti del trattato occorre essere residenti in uno o in entrambi gli Stati. Al contrario, la seconda parte prevede una disposizione volta ad evitare il fenomeno del *treaty shopping* e recita come segue:

"1. Le norme del trattato si applicano alle persone che sono residenti in uno o entrambi gli Stati.

¹⁰⁵ T: BALCO, *Kazakhstan – Allocation of Head Office Expenses to Permanent Establishments*, pubblicato nel 2012 da Linde Verlag, quale capitolo del libro "Tax Treaty Case Law around the Globe 2012" curato da Lang and Kemmeren, ISBN number: 978-3-7073-2655-0 anche pubblicato da IBFD under ISBN number: 978-90-8722-191-1.

¹⁰⁶ See Tomas Balco, *Kazakhstan – ATF Bank Case* pubblicato nel 2011 da Linde Verlag, quale capitolo del libro "Tax Treaty Case Law around the Globe 2011" curato da Lang and Kemmeren, ISBN number: 978-3-7073-1935, also published by KLUWER under ISBN 9041138765.

¹⁰⁷ See Tomas Balco, *Kazakhstan: The Oriflame Case – Beneficial Ownership in Sub-Licence Arrangements* pubblicato nel 2014 da IBFD, Amsterdam come capitolo del libro "Tax Treaty Case Law around the Globe 2014" curato da Lang and Kemmeren, ISBN number: 978-90-8722-298-7.

2. *Il paragrafo suddetto non si applica ai residenti, che si avvalgono delle disposizioni del trattato per i benefici di una persona che non è residente nello stato, con il quale il trattato è stato concluso.*"

Questo articolo, in teoria, potrebbe impedire l'applicazione dei trattati in caso di *treaty shopping*. Generalmente questo tipo di disposizione nel diritto nazionale potrebbe dar luogo al fenomeno del *treaty override*¹⁰⁸. Tuttavia secondo gli autori, le autorità fiscali non hanno invocato questa disposizione finora e quindi i giudici non hanno dovuto affrontare la questione della sua applicabilità.

Secondo gli autori questo tipo di articolo nel diritto interno, anche se non richiamato, può essere utile per l'effetto deterrente, soprattutto per i paesi in via di sviluppo che non dispongono di risorse per la rinegoziazione dei trattati; questo articolo può essere utile come clausola LOB. Per quanto riguarda le disposizioni volte ad evitare il fenomeno del *treaty shopping*, nel quadro dei 46 trattati conclusi dal Kazakistan, solo 10 contengono una sorta di clausola LOB¹⁰⁹.

Il diritto interno del Kazakistan evidenzia il requisito della proprietà effettiva per quanto riguarda i redditi pagati ai non residenti sotto forma di dividendi, interessi e canoni¹¹⁰. Così, la legge prevede che l'operatore economico avrà il diritto di applicare direttamente ed autonomamente le disposizioni del trattato se il beneficiario del reddito in questione è il proprietario effettivo di tali redditi, ed è un residente nello Stato, con il quale è stato concluso il trattato. Inoltre, Codice Fiscale prevede anche la definizione di proprietario effettivo.

"Il beneficiario effettivo del reddito dovrebbe essere una persona che ha il diritto di possedere, utilizzare e disporre del reddito e non è un intermediario di tali redditi, incluso l'agente e il titolare".

Tuttavia l'articolo prevede che nel caso in cui il reddito venga erogato tramite un intermediario e poi successivamente trasferito al beneficiario effettivo residente dello Stato con il quale il Kazakistan ha concluso il trattato fiscale,

¹⁰⁸ CARLA DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Wolters Kluwer Law & Business, 2014, pag. 217.

¹⁰⁹ Si vedano i trattati fiscali del Kazakistan con gli Stati Uniti, Italia, Canada, Estonia, Lettonia, Lituania, Svezia, Turchia, Regno Unito, Lussemburgo.

¹¹⁰ Articolo 212-1, p.1 Codice Tributario della Rk.

i benefici previsti da tale trattato possono essere concessi al beneficiario effettivo, fermo restando che sussistano alcuni requisiti amministrativi¹¹¹.

Gli autori sono consapevoli che la questione della proprietà effettiva è stata sollevata in 2 casi – il Caso *ATF*¹¹² e il caso *Oriflame*¹¹³.

Per ciò che riguarda le GAAR, il Kazakistan non prevede questa tipologia di norme, anche se ci sono stati diversi tentativi fra cui l'ultimo nel 2013 e attualmente continuano ad alimentare il dibattito¹¹⁴.

Il Kazakistan aderisce alla tradizione del *civil law*, e quindi nonostante i diversi schemi elusivi che potrebbero essere utilizzati, il sistema giudiziario non può sfidarli senza avere un apparato normativo adeguato. Anche se il Codice Civile della RK contiene diversi principi che possono essere qualificati come anti-elusivi e anti-abuso¹¹⁵, essi non sono stati invocati nelle questioni puramente tributarie.

Pertanto, ancora non si è avuta la possibilità di assistere all'interazione del diritto nazionale con le disposizioni del trattato, dove la legge nazionale prevarrebbe sulle disposizioni del trattato.

5. Impatto dei Modelli OCSE e ONU sui trattati fiscali conclusi dal Kazakistan

Nel 1992 il Kazakistan ha concluso un accordo¹¹⁶ con gli altri Paesi della CIS riguardante i principi comuni delle politiche fiscali nazionali, nel quale ha anche accettato di seguire un modello comune di convenzione fiscale bilaterale (CIS Model), basato sul modello OCSE adottato in quel periodo¹¹⁷. Tuttavia, in seguito all'analisi dei trattati fiscali, è agevole notare che il Kazakistan non segue il modello CIS e conclude trattati che si discostano in

¹¹¹ Articolo 212-2, p.2 Codice Tributario della RK.

¹¹² Vedi TOMAS BALCO, *Kazakhstan-ATF Bank Case*.

¹¹³ Vedi TOMAS BALCO, *Kazakhstan: the Oriflame Case*.

¹¹⁴ Riportato dalla nota dell'Associazione dei contribuenti del Kazakistan.

¹¹⁵ Per esempio il principio di buona fede, il divieto di abuso del diritto, invalidazione delle transazioni nel caso di tentata sottrazione alla responsabilità, le teorie sulle operazioni fittizie.

¹¹⁶ Accordo risalente al 13 Marzo 1992 tra i membri del CIS su "Coordinated principles of policies".

¹¹⁷ Protocollo datato al 15 maggio 1992 sul "Unification of approach to enter into agreements on avoidance of double taxation on income and capital".

maniera significativa dal modello stabilito, essi sono spesso basati sul modello delle Nazioni Unite¹¹⁸.

Dunque, in questo senso, non solo il Kazakistan evita i principi comuni del modello unificato, ma anche quelli degli altri Paesi della CIS, preferendo essere guidato dalla propria volontà politica, sovranità ed interessi economici. Tale importante aspetto, che giustifica le deviazioni dal modello CIS, si riflette anche sulle peculiarità del rapporto bilaterale - in cui le parti del trattato fiscale propongono i propri modelli al fine di negoziare un compromesso.

Nei prossimi paragrafi gli autori si propongono di analizzare e commentare gli articoli più importanti dei trattati del Kazakistan¹¹⁹. Nell'articolo 5, il Kazakistan segue il Modello ONU nella maggior parte dei trattati e sistematicamente include le disposizioni ispirate al modello delle Nazioni Unite in merito alla stabile organizzazione¹²⁰. In alcuni trattati il Kazakistan riduce, per certe attività, anche la soglia della sussistenza della stabile a 6 o 9 mesi¹²¹, ed esclude il termine "consegna" al paragrafo 4, dedicato alle attività ausiliarie e preparatorie¹²². Inoltre, alcuni trattati includono il paragrafo sulle attività assicurative¹²³. L'influenza evidente del modello delle Nazioni Unite è visibile solo per quanto riguarda i servizi PE.

Nell'articolo 7, ancora una volta, è evidente la grande influenza del modello delle Nazioni Unite. La cosiddetta forza di attrazione è resa evidente in 22¹²⁴

¹¹⁸ Per esempio, il Cis Model prevede che un cantiere sia qualificato come stabile organizzazione se la soglia è superiore a 12 mesi mentre il Kazakistan prevede la qualifica temporale di 6 mesi. Inoltre il Kazakistan prevede sistematicamente le norme sulle attività della stabile organizzazione ispirato dal modello delle Nazioni Unite. Un'altra significativa differenza è che il Kazakistan non segue una tassazione basata sulla residenza come previsto dal modello del CIS sulle royalties.

¹¹⁹ Con riferimento ai trattati conclusi nel 2013-2014, il Central Asia Tax Research Center ha condotto studi sul c.d *Tax Treaty project* con l'obiettivo di analizzare e comparare i trattati esistenti con i modelli Onu e UN per identificare il modello che ha maggiormente influenzato l'orientamento dei trattati fiscali. Per la stesura dell'articolo, gli autori hanno utilizzato il materiale preparato dal CATRC per citare e commentare gli articoli.

¹²⁰ Si vedano i trattati fiscali con l'Austria, Azerbaigian, Belgio, Bielorussia, Bulgaria, Regno Unito, Ungheria, Georgia, India, Iran, Italia, Canada, Cina, Corea, Kirghizistan, Lettonia, Lituania, Malesia, Moldavia, Mongolia, Paesi Bassi, Norvegia, Pakistan, Polonia, Russia, Romania, Singapore, Slovacchia, Stati Uniti, Tagikistan, Turchia, Uzbekistan, Ucraina, Germania, Repubblica Ceca, Svizzera, Svezia, Estonia, Finlandia, Francia.

¹²¹ Si vedano il trattato fiscale con l'Azerbaigian, Armenia, Bulgaria, Georgia, Lettonia, Lituania, Malesia, Moldavia, Norvegia, Pakistan, Slovacchia, Tagikistan, Ucraina, Estonia.

¹²² Si vedano il trattato con la Bulgaria e l'Iran.

¹²³ Si vedano il trattato con Iran, Spagna, Mongolia e Romania.

¹²⁴ Si vedano il trattato fiscale con l'Armenia, Canada, Repubblica Ceca, Georgia, Ungheria, Iran, Italia, Kirghizistan, Moldavia, Mongolia, Norvegia, Pakistan, Polonia, Romania, Russia, Slovacchia, Svezia (tra di ONU e OCSE), il Tagikistan, Turchia, Stati Uniti, Ucraina e Uzbekistan.

su 44 trattati analizzati. Nessuno dei trattati è stato concluso o modificato secondo il recente modello OCSE. Inoltre, il paragrafo 3 in 30 trattati fiscali del Kazakistan¹²⁵, similmente al modello delle Nazioni Unite, vieta la deduzione dei canoni, dei costi di gestione e di altri tipi di spese che sono sostenute dalla PE per acquistare servizi dalla sua sede principale. Inoltre, quasi tutti i trattati fiscali il Kazakistan seguono il paragrafo 4 ispirato alla versione 2008 dell'OCSE, il quale prevede che nessun profitto debba essere attribuito alla stabile per il semplice fatto dell'aver effettuato l'acquisto di beni per la casa madre.

Nell'articolo 12, il Kazakistan si ispira quasi esclusivamente¹²⁶ al modello delle Nazioni Unite per il paragrafo 1, che consente la tassazione delle royalties nel Paese di origine. Inoltre, nella maggior parte dei trattati¹²⁷, la definizione dei canoni di cui al paragrafo 2 si basa sul modello delle Nazioni Unite e in aggiunta alla definizione data dall'OCSE include anche "*per l'uso o la concessione in uso, di materiale industriale, commerciale o scientifiche*". Nell'articolo 13 il Kazakistan ha adottato un approccio abbastanza disorganico. Al paragrafo 4 il Kazakistan segue l'approccio dell'OCSE¹²⁸ in 10 trattati e l'approccio delle Nazioni Unite in 19¹²⁹ trattati; mentre alcuni trattati¹³⁰ non presentano la formulazione del paragrafo 4, e prevedono così i diritti di imposizione in capo allo Stato di residenza del contribuente anche in caso di vendita di proprietà e di società immobiliari. Alcuni trattati seguono il modello delle Nazioni Unite di cui al paragrafo 5¹³¹ e, quindi, si riservano il

¹²⁵ Armenia , Belgio, Bulgaria , Canada, Cina , Repubblica Ceca , Estonia, Finlandia , Francia , Georgia , Ungheria, India , Kirghizistan , Lettonia, Lituania , Moldavia, Mongolia , Paesi Bassi, Norvegia , Pakistan , Polonia, Romania , Russia , Slovacchia , Svezia, Tagikistan, Turkmenistan , Stati Uniti , Ucraina, Uzbekistan.

¹²⁶ Vedi il trattato fiscale con la Mongolia che segue il Modello OCSE nel paragrafo 1 dell'articolo 12.

¹²⁷ Armenia, Azerbaigian , Belgio , Bielorussia , Bulgaria, Canada, Cina , Repubblica Ceca , Estonia, Finlandia , Francia, Germania , Georgia, Ungheria, India , Iran, Italia , Giappone, Corea , Kirghizistan, Lettonia, Lituania, Malesia , Mongolia, Moldova , Paesi Bassi, Norvegia , Pakistan , Polonia, Romania , Russia , Singapore, Spagna , Svezia, Svizzera , Tagikistan , Turchia , Turkmenistan , il Regno Unito , Stati Uniti , Uzbekistan, Ucraina.

¹²⁸ Si vedano il trattato fiscale con l'Armenia , India, Iran, Spagna, Cina , Corea, Germania , Svizzera, Giappone , Finlandia.

¹²⁹ Si vedano i trattati conclusi con il Belgio, la Bulgaria , il Regno Unito , la Georgia, Canada , Kirghizistan, Moldavia , Paesi Bassi, Norvegia, Pakistan , Polonia, Singapore , Repubblica Slovacca , Stati Uniti, Tagikistan, Turkmenistan , Ucraina, Repubblica Ceca, Svezia

¹³⁰ Vedi i trattati fiscali con l'Austria , Azerbaigian, Bielorussia, Ungheria, Italia , Lettonia, Lituania , Mongolia, Russia, Romania, Turchia , Uzbekistan, la Francia , l'Estonia .

¹³¹ Si vedano i trattati fiscali con il Regno Unito, India , Spagna, Canada , Paesi Bassi, Norvegia, Stati Uniti, Svezia, Giappone , Finlandia.

diritto di tassare le plusvalenze nello Stato della fonte in caso di vendita di azioni da parte di non residenti in determinate circostanze. L'articolo 23 sull'eliminazione della doppia imposizione, in modo simile al diritto interno, segue il meccanismo del credito.

Nell'articolo 25 sulla MAP il Kazakistan, ispirandosi al modello OCSE, presenta disposizioni sull'arbitrato solo con alcuni Paesi: Canada, Francia, Pakistan, Tagikistan, Svizzera e Stati Uniti. Questa disposizione tuttavia non segue ancora nessuna della disposizione MTC.

Per quanto riguarda l'articolo 26 sullo scambio di informazioni, molti trattati fiscali del Kazakistan¹³² assicurano lo scambio di informazioni solo per quanto riguarda le imposte che sono previste dalla Convenzione, non viene invece esteso il campo di applicazione ad altri tipi di imposte così come è previsto dal modello OCSE e ONU. Questo, a parere degli autori, può essere indicativo della prospettiva generale che ha il Kazakistan sul tema dello scambio di informazioni.

Infine, per quanto riguarda l'articolo 27 relativo alla cooperazione amministrativa, molti trattati fiscali del Kazakistan non presentano tale disposizione¹³³.

Il Kazakistan ambisce ad aderire all'OCSE e questo potrebbe anche comportare una maggiore solerzia nel tenere conto delle raccomandazioni politiche dell'OCSE. Naturalmente questo non avrà degli effetti nella fitta rete dei trattati esistenti fino a quando questi ultimi non saranno soggetti ad una rinegoziazione. Inoltre, i responsabili politici Kazakistan sono consapevoli delle potenziali perdite di entrate derivanti dalla conclusione dei trattati fiscali basati esclusivamente sul Modello OCSE. Quindi, ci si può aspettare che il Kazakistan continuerà ad includere nell'ambito delle convenzioni fiscali anche disposizioni formulate sulla base del Modello delle Nazioni Unite.

¹³² Si vedano i trattati fiscali del Kazakistan con l'Austria, Azerbaigian, Belgio, Bielorussia, Bulgaria, Ungheria, Georgia, India, Iran, Italia, Canada, Cina, Corea, Kirghizistan, Lettonia, Lituania, Mongolia, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Romania, Slovacchia, Stati Uniti, Tagikistan, Turkmenistan, Ucraina, Francia, Germania, Repubblica Ceca, Svezia, Estonia.

¹³³ Si vedano i trattati fiscali con l'Austria, Azerbaigian, Bielorussia, Bulgaria, Regno Unito, Ungheria, Georgia, Italia, Canada, Cina, Corea, Lettonia, Lituania, Malesia, Moldavia, Mongolia, Pakistan, Polonia, Russia, Singapore, Slovacchia, Stati Uniti, Tagikistan, Turchia, Uzbekistan, Ucraina, Francia, Germania.

6. Possibile impatto delle azioni BEPS sul sistema fiscale in Kazakhstan

Il Kazakhstan non è membro dell'OCSE ma monitora le raccomandazioni politiche di tale organismo. Le raccomandazioni dell'OCSE sui Beps non avranno effetti vincolanti sul Kazakhstan, a meno che tale Paese non opti per lo strumento multilaterale, attualmente in fase di negoziazione.

Gli autori di questo articolo ritengono che alcune delle raccomandazioni discusse potrebbero portare beneficio per il Kazakhstan soprattutto in quanto prevedono il rafforzamento di azioni di protezione della base imponibile.

All'inizio del 2015 il Kazakhstan e l'OCSE hanno firmato un nuovo protocollo d'intesa sul programma di cooperazione per il Kazakhstan 2015-2016. Il Memorandum non è disponibile al pubblico, ma ciò che emerge è che il Kazakhstan è il 4° Paese in via di sviluppo a firmare questo tipo di memorandum con l'OCSE. Il Programma di Cooperazione prevede una serie di riforme e la realizzazione di grandi progetti in settori sensibili per lo sviluppo socio-economico. Inoltre, il programma dovrebbe coinvolgere *"il Kazakhstan con l'opportunità di prendere parte a una serie di dichiarazioni e raccomandazioni dell'OCSE e di partecipare ai lavori delle sue ripartizioni"*¹³⁴ nei prossimi due anni.

Per quanto riguarda il piano BEPS, ci proponiamo di analizzare ciascuna *action*, e di commentare il potenziale approccio che il Kazakhstan potrebbe adottare.

*Action 1 - Affrontare le sfide fiscali dell'economia digitale*¹³⁵.

Questo piano d'azione è stato sviluppato per fronteggiare le sfide associate alla tassazione dei redditi nel quadro dell'economia digitale. I lavori dell'OCSE spiegano che con il livello raggiunto dallo sviluppo tecnologico e dell'e-commerce, i modi di fare business sono cambiati e, quindi, in molti casi è stato possibile per le società offrire servizi, merci e trarre profitti da altri Paesi, senza essere fisicamente presenti ed evitando di conseguenza la tassazione negli Stati della fonte. Il lavoro OCSE propone di riconsiderare l'attuale approccio sulla tassazione di tali redditi, in particolare proponendo una

¹³⁴ Si veda <http://nurotan.kz/en/news/7163>.

¹³⁵ OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

modifica della nozione di stabile organizzazione, introducendo il concetto di "significativa presenza digitale" e l'introduzione di una ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali.

Per quanto riguarda le imposte indirette, l'OCSE suggerisce agli Stati di implementare le linee guida sull'Iva/Gst sul luogo di imposizione per le prestazioni *business to business* di servizi e beni immateriali, di garantire la riscossione dell'IVA derivante da vendite transfrontaliere ai privati. In Kazakistan la discussione è stata limitata al tema dell'e-commerce. Finora il Kazakistan non ha sviluppato nessuna specifica soluzione fiscale sull'e-commerce.

*Action 2 - Neutralizzare gli effetti degli accordi Hybrid mismatch*¹³⁶.

Questa azione si propone di affrontare il problema della doppia assenza di imposizione e del differimento nel lungo termine della tassazione a seguito di accordi *Hybrid mismatch* nel momento in cui lo stesso strumento o lo stesso soggetto giuridico sono tassati in modo diverso dai due Paesi contraenti. Le misure raccomandate dall'OCSE sono state le cosiddette *linking rules*, dirette ad allineare gli esiti fiscali per il pagante e il beneficiario nell'ambito dell'utilizzo di uno strumento finanziario; l'introduzione delle GAAR nazionali impedirebbe ai diversi Paesi di trattare contemporaneamente la stessa persona come residente, la modifica al paragrafo 3 dell'articolo 4 potrebbe incoraggiare i Paesi ad aderire al MAP per evitare lo stesso problema di doppia residenza o doppia non residenza. Il Kazakistan non prevede norme speciali per trattare gli strumenti ibridi. In realtà, il quadro attuale consente l'erosione della base imponibile ed il *profit shifting* utilizzando tali strumenti. Allo stesso modo, per quanto riguarda le *Hybrid entities*, il Kazakistan attualmente non è dotato di norme speciali per affrontare le questioni fiscali derivanti da esse, e ciò costituisce un problema in caso di applicazione del trattato fiscale¹³⁷.

*Action 3 - Migliorare l'attuale regime CFC*¹³⁸.

L'Azione 3 affronta il problema della *base erosion* e il *profit shifting* utilizzando la normativa CFC. Pertanto, l'OCSE raccomanda agli Stati che non hanno adottato la normativa CFC di introdurla nell'ambito della disciplina tributaria

¹³⁶ OECD (2014), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹³⁷ T. BALCO: *Kazakhstan – NWKC Case*, nota 108.

¹³⁸ OECD Discussion draft "Strengthen CFC rules", OECD 2015.

nazionale, mentre ai Paesi che già utilizzano queste norme l'OCSE raccomanda di rafforzarla in modo particolare. Ad esempio, raccomanda di riconsiderare la definizione di cosa dovrebbe essere inteso come CFC, in modo che le diverse forme di entità trasparenti e anche le stabili organizzazioni saranno assoggettate alla disciplina, di abbassare i requisiti di soglia minima, di assicurare che la definizione di controllo comprenda non solo il controllo legale ma anche quello economico, così come di assicurare che la legislazione preveda norme per calcolare il reddito e prevenire la sua doppia imposizione. Il Kazakistan dispone di una normativa CFC in vigore, essa è stata recentemente analizzata dagli autori¹³⁹. È un fatto ben noto che un numero di ricchi cittadini kazaki, e residenti fiscalmente, detengono società in Paesi off-shore ma finora non è stato segnalato nessun caso di applicazione di queste norme. È possibile che, alla luce delle raccomandazioni dell'azione 3, il Kazakistan possa rivedere e migliorare ulteriormente la normativa CFC.

*Action 4 - Limitare l'erosione della base imponibile attraverso deduzioni di interessi e altre spese di natura finanziaria*¹⁴⁰.

L'Azione 4 mira a creare e proporre una nuova regola che potrebbe effettivamente fronteggiare il problema della eccessiva deducibilità degli interessi ed anche assicurare che non vi siano lacune nel sistema giuridico di Paesi sulla duplice non imposizione degli interessi. Tra le misure discusse si ricordi l'EBITDA (Earnings Before Interest, Taxation, Depreciation and Amortisation), la *group-wide rule*, l'approccio del fixed-ratio, e varie combinazioni di tali regole.

In Kazakistan sono previste norme in materia di sotto-capitalizzazione, che si basano sul rapporto debito-mezzi propri (debt-to-equity ratio); esse possono essere facilmente aggirate con l'aumento dei mezzi proprio utilizzando la componente di finanziamento. In passato, la disciplina sulla sotto-capitalizzazione in Kazakistan veniva applicata solo alle operazioni transfrontaliere, nonostante il potenziale rischio di pianificazione fiscale aggressiva in ambito nazionale. Dopo che la Corte Suprema ha stabilito che tali norme violavano il principio di non discriminazione del trattato fiscale¹⁴¹,

¹³⁹ Vedi BALCO, YEROSHENKO: *A Critical Analysis of CFC Legislation in Kazakhstan: Practical Challenges and Legislative Issues*, European Tax Studies Review, August 2014.

¹⁴⁰ Si basa sui documenti dell'OCSE.

¹⁴¹ Vedi BALCO, YEROSHENKO, *Kazakhstan- ATF Bank case*, nota 111.

le regole sono state modificate per essere applicate anche alle operazioni nazionali. Le raccomandazioni BEPS potrebbero anche comportare un ulteriore miglioramento delle regole sulla sotto-capitalizzazione in Kazakistan e l'approccio EBITDA costituirebbe la soluzione più adeguata.

*Action 5 - Contrastare le pratiche fiscali dannose in maniera più efficace, tenendo conto della trasparenza e della sostanza*¹⁴².

L'Action 5 affronta il tema riguardante i regimi e le pratiche fiscali dannose. La tendenza è quella di assicurare la trasparenza ed impedire che tali regimi fiscali vengano applicati in assenza di un funzionale e reale fondamento. Sotto questo aspetto, il Kazakistan non prevede alcun regime di concorrenza fiscale dannosa, ma prevede speciali esenzioni fiscali e zone economiche speciali in cui le società possono beneficiare dell'esenzione fiscale al 100% per 10 anni e oltre. L'accesso a tali regimi richiede il rispetto di alcuni presupposti, in particolare con riferimento alla percentuale del fatturato, che deve provenire da attività che si svolgono in zone economiche speciali. Il Kazakistan non ricorre a pratiche dannose ma potrebbe essere risentire dell'adozione di tali pratiche da parte di altri Paesi. Dal momento che l'Azione 5 prevede le contromisure per contenere tali regimi fiscali, essa non fornisce indicazioni nello specifico utili per il Kazakistan.

*Action 6 - Prevenire l'abuso dei trattati*¹⁴³.

Questo piano d'azione ha lo scopo di introdurre o, per i Paesi che già le prevedano, di rafforzare le misure volte a prevenire il *treaty abuse*. In particolare tali misure dovrebbero riguardare le transazioni commerciali che coinvolgono le *branches* localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata di una società estera, le società veicolo, e la rimodulazione artificiale di reddito tramite il meccanismo del *transfer pricing*. Tra le misure che sono state oggetto di discussione ritroviamo: l'introduzione di clausole Lob nei trattati fiscali, l'introduzione del *Principal Purpose Test*, o una combinazione di entrambi. I Paesi sono stati inoltre invitati, prima di negoziare nuovi trattati, a valutare se è la conclusione del trattato è necessaria, in particolare con Paesi che

¹⁴² OECD (2014), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, DOI.

¹⁴³ OECD (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, DOI.

hanno regimi impositivi particolarmente agevolativi, e valutare la possibilità anche di riconsiderare quelli esistenti.

Come è stato discusso in precedenza, 10 su 46 trattati contengono una specie di clausola LoB. Inoltre, il Kazakistan possiede anche una disposizione *anti-treaty shopping* domestica. Le raccomandazioni dell'Action 6 si riferiscono alle misure di diritto interno al fine di assicurare la loro conformità con i trattati fiscali, ma alcune delle raccomandazioni di questa azione potrebbero ispirare Kazakistan per includere una clausola LoB anche nei suoi trattati fiscali.

*Action 7 - Prevenire l'artificiale utilizzo della stabile organizzazione*¹⁴⁴.

Questa azione dovrebbe incentivare la previsione di modifiche alla definizione di stabile organizzazione nell'ambito dei trattati fiscali per evitarne l'utilizzo in chiave elusiva, anche grazie ad operazioni che coinvolgono *commissionaire arrangements* ed esenzioni per attività specifiche. Lavorare su questi temi conduce ad affrontare le questioni relative alla attribuzione degli utili.

La tendenza ad evitare la creazione di una stabile organizzazione da parte delle multinazionali è registrata anche in Kazakhstan. Mentre il Kazakistan prevede la nozione di stabile organizzazione da agente nel proprio diritto nazionale¹⁴⁵, non si segnalano casi in cui le autorità fiscali hanno contestato ad una società di avere una stabile organizzazione di questo tipo. Tuttavia si può notare che il Kazakistan sta affrontando la questione nell'ambito dei servizi e dell'edilizia, tramite la frammentazione del contratto e con una definizione più estesa connessa al progetto finale¹⁴⁶, includendo i contratti che hanno un certo grado di continuità e contratti conclusi tra le parti coinvolte.

*Action 8, 9 e 10 - TP Risultati del progetto BEPS: Garantire che gli esiti sul transfer pricing siano in linea con la "value creation"*¹⁴⁷.

Questo piano d'azione mira a rafforzare l'applicazione dell'*arm's length principle* per impedire la *Base erosion and profit shifting* attraverso accordi sui prezzi di trasferimento. Questo principalmente dovrebbe essere ottenuto attraverso la modifica delle disposizioni delle linee guida sul *transfer pricing*

¹⁴⁴ Ciò si basa sui documenti dell'Ocse : <http://www.oecd.org/tax/revised-discussion-draft-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.htm>.

¹⁴⁵ Articolo 191 del codice Tributario.

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ OECD (2014), Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, DOI.

dell'OCSE, in particolare, tramite la modifica dei capitoli in materia di documentazione TP – introduzione di un archivio generale ed un sistema di reportistica country-by-country- nonché un capitolo sui beni immateriali per garantire che i risultati sul *transfer pricing* siano in linea con le attività che ne creano il valore.

Il Kazakistan ha una disciplina sul *transfer pricing* che è stata sottoposta ad una rielaborazione, soprattutto per renderla maggiormente applicabile all'industria estrattiva. A questo proposito, le raccomandazioni dell'OCSE che riguardano le transazioni delle materie prime potrebbero essere interessanti per il Kazakistan. Inoltre, il focus sulla sostanza, sulle funzioni ed sulla corretta gestione dei rischi potrebbero essere anche una fonte di ispirazione utile per il Kazakistan. Per quanto riguarda l'azione 10, il Kazakistan potrebbe trovare qualche problema nell'applicare la procedura semplificata per la ripartizione delle spese connesse alla casa madre, che intende chiaramente basarsi sulla prova del beneficio e del rispetto delle formalità connesse, che le multinazionali vorrebbero ridurre al minimo¹⁴⁸.

*Action 11 - Stabilire le metodologie per raccogliere ed analizzare i dati relativi ai BEPS e le azioni conseguenti*¹⁴⁹.

Questa azione mira a far sì che, da un lato, le perdite dei bilanci statali possano essere identificate e misurate, e che, dall'altro, i miglioramenti per attuare le contromisure possano essere quantificati.

Il Kazakistan ha delle funzioni e competenze strumentali al monitoraggio, alle rilevazioni statistiche ed alle previsioni sugli andamenti, esse vengono stabilite dal Ministero dell'Economia ma non paiono adeguate per fronteggiare le sfide lanciate dai programmi Base Erosion and Profit Shifting.

*Action 12 - Richiedere ai contribuenti di rilevare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva*¹⁵⁰.

Il Piano d'azione 12 propone la previsione di apposite regole per la *obligatory disclosure* del contribuente riguardante transazioni commerciali, accordi, o pratiche aggressive o elusive. Lo scopo principale di tale regola è quella di fornire informazioni in anticipo per quanto riguarda i regimi di pianificazione

¹⁴⁸ Vedi la nota 111.

¹⁴⁹ Ciò si basa sui documenti dell'Ocse.

¹⁵⁰ Ciò si basa sui documenti dell'Ocse.

fiscale e di individuare i promotori e gli *users* di essi. Durante la discussione sono stati proposti: l'obbligo di divulgare e scambiare fra Stati le decisioni delle autorità fiscali, di introdurre ulteriori obblighi informativi in alcuni Stati, sondaggi e questionari, programmi sulla *voluntary disclosure* e sulla *co-operative compliance*.

Fatta eccezione per gli obblighi informativi relativi alla legislazione CFC e dell'obbligo di comunicazione nel quadro della normativa sul *transfer pricing*, il Kazakistan non dispone di nessuna normativa speciale sulla trasparenza. I suggerimenti dell'azione 12 possono essere certamente una fonte di ispirazione per il Kazakistan, ma la domanda è: fino a che punto le suddette norme sulla trasparenza verrebbero effettivamente seguite dai contribuenti e dai consulenti fiscali?

*Action 13 - Riesaminare l'approccio graduale sul transfer pricing: archivio generale, archivio locale ed CBC report*¹⁵¹

Il piano d'azione 13 in particolare si occupa della documentazione concernente il *transfer pricing*. L'idea è quella di rendere accessibili alle amministrazioni fiscali dei Paesi interessati le informazioni TP sui servizi infragruppo e altre operazioni. Pertanto, in questo piano d'azione, le regole dovrebbero essere sviluppate tenendo conto del fatto che le imprese multinazionali dovranno fornire ai governi interessati le informazioni sulla loro ripartizione del reddito, l'attività economica e le imposte pagate nei vari Paesi secondo il modello comune. Questo dovrebbe essere fatto attraverso emendamenti al TPG dell'OCSE e l'elaborazione di raccomandazioni particolari sulla previsione di una normativa nazionale.

Il Kazakistan richiede la consegna di documentazione sui prezzi di trasferimento, ma non prescrive la forma o il contenuto specifico e non si riferisce ad uno standard internazionale in tal senso. L'*action 13* può quindi ispirare il Kazakistan per migliorare ulteriormente ed approfondire i requisiti della documentazione sui prezzi di trasferimento. L'attuazione dell'*action 13* permetterebbe al Kazakistan di ottenere le informazioni sulle multinazionali che operano sul suo territorio.

¹⁵¹ OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, DOI

*Action 14 - Rendere i meccanismi di risoluzione delle controversie più efficaci*¹⁵².

Questo piano d'azione mira ad elaborare soluzioni per affrontare quegli ostacoli che impediscono ai Paesi di risolvere le controversie legate al trattato tramite il MAP, tra cui la mancanza di clausole arbitrali nella maggior parte dei trattati ed il fatto che l'accesso al MAP e l'arbitrato possono essere negati in alcuni casi. Così, si è dibattuto sulla possibilità di introdurre nel modello della Convenzione un nuovo comma all'articolo 25, che sottolineasse l'obbligo degli Stati contraenti di risolvere il problema del contribuente, nonché di inserire un comma 2 all'articolo 9 che richiedesse agli Stati di apportare adeguamenti. Inoltre, si è ritenuto di raccomandare ai Paesi di concludere gli APA, semplificare l'accesso alla procedura di MAP, oltre di fornire ulteriori chiarimenti sulla MAP nella legislazione nazionale.

Il Kazakistan adotta le procedure MAP di tanto in tanto, ma non vi sono statistiche su queste procedure. Alcuni contribuenti cercano di avviare le procedure MAP per affrontare situazioni in cui anche le corti non sono disposte ad adottare un approccio basato sull'interpretazione sostanziale e alcuni di questi casi sono stati esaminati, come ad esempio il recente accordo tra gli Stati Uniti ed il Kazakistan sul trattamento delle entità trasparenti. Le raccomandazioni dell'azione 14 possono ulteriormente ispirare il Kazakistan per migliorare ed elaborare gli orientamenti nazionali sulle procedure MAP.

*Action 15 - Sviluppare strumenti multilaterali*¹⁵³.

Dal momento che alcune delle raccomandazioni BEPS si tradurranno in raccomandazioni comuni in materia di disposizioni ed in modifiche al modello di convenzione OCSE, questo piano d'azione è dedicato allo sviluppo dello strumento multilaterale per rendere effettivi tali cambiamenti all'interno delle leggi nazionali e delle convenzioni bilaterali tra i Paesi partecipanti. Relativamente a questo, l'idea è che l'uso di tale strumento multilaterale non sarà limitato solo ai membri dell'OCSE o a Paesi del G20, ma potranno aderire anche i Paesi in via di sviluppo.

¹⁵² OECD (2015), Public Discussion Draft BEPS action 14: "Make dispute resolution mechanisms more effective".

¹⁵³ OECD (2014), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, DOI.

Il Kazakistan ha aderito al gruppo OCSE ad hoc sulla negoziazione del trattato fiscale multilaterale sui Beps insieme ad altri 80 Paesi¹⁵⁴.

7. Conclusioni

Come emerge da questo elaborato, il Kazakistan adotta un modello che combina elementi propri del sistema monista e dualista nel proprio ordinamento giuridico nazionale.

Come il modello dualista, esso prevede che le leggi internazionali entrino in vigore in Kazakistan tramite ratifica, ovvero emanando una legge nazionale sull'entrata in vigore del trattato. Secondo la Costituzione del Kazakistan gli accordi internazionali sono norme separate che prevalgono sulle norme nazionali in caso di contrasto, quest'ultima è però una caratteristica degli Stati che adottano il modello monista, poiché nel sistema dualista l'accordo internazionale non è considerato come una fonte di diritto fino all'incorporazione da parte della legislazione nazionale e solo successivamente deve essere trattato analogamente ad una legge nazionale. Nonostante alcune caratteristiche proprie del modello dualista, gli autori ritengono che il Kazakistan adotti un modello monista.

Il problema del *treaty override* potrebbe sorgere a causa della presenza di disposizioni specifiche del codice fiscale nazionale, come ad esempio la clausola *anti-treaty shopping* ed il concetto di beneficiario effettivo. Con questo, la prassi giudiziaria dimostra che involontariamente il *treaty override* potrebbe sorgere a causa di un'errata interpretazione delle disposizioni del trattato fiscale.

Concludendo, sullo stato delle convenzioni fiscali in Kazakhstan possiamo ritenere che il Kazakistan sta gradualmente adeguando la sua legislazione fiscale alle norme di diritto internazionale ed alla prassi internazionale. La parte formale di esso viene prima ma il Kazakistan si sta concentrando in modo costante sul miglioramento degli aspetti procedurali ed amministrativi del sistema giuridico nazionale, in modo da realizzare gli impegni assunti con gli accordi internazionali. Sono previste una serie di misure nel piano d'azione BEPS che possono diventare fonte di ispirazione per il Kazakistan ed incidere

¹⁵⁴ Ciò si basa sulle informazioni disponibili sul sito <http://www.oecd.org/tax/treaties/work-underway-for-the-development-of-the-beps-multilateral-instrument.htm>.

ulteriormente sulla sua legislazione con il fine di rafforzare le misure anti-elusive esistenti. L'erosione della base imponibile ed il *profit shifting* sono fenomeni significativi in Kazakistan, il progetto BEPS potrebbe essere un'occasione per incentivare il Kazakistan ad adottare misure capaci di ridurre e mitigare alcuni di questi comportamenti.