



LED

❖ TAXAND

LE CONVENZIONI BILATERALI IN MATERIA DI DOPPIE IMPOSIZIONI

Presupposti, ambito e modalità applicative

11 novembre 2019

Avv. Euplio Iascone

Le norme convenzionali

- ✓ *«La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali» (Art. 117, c. 1, Costituzione)*
- ✓ Supremazia norme pattizie su quelle interne (Cfr. Sent. Cort. Cost. 348 e 349 del 24 ottobre 2007 e Sent. Cort. Cass. 22771 del 23 ottobre 2006).

IL PRIMATO DELLA NORMA CONVENZIONALE RICONOSCIUTO DALLA NORMATIVA NAZIONALE

Art. 75 d.p.R. 600/1973:

- ✓ *“Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia.”*

Art. 169 TUIR:

- ✓ *“Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.”*

ITER DI APPROVAZIONE ED ENTRATA IN VIGORE DELLE CONVENZIONI INTERNAZIONALI

Fase 1. I negoziati

Il procedimento di formazione e stipulazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni è preceduto dai negoziati, condotti, per conto dell'Italia, dalla Direzione generale delle relazioni internazionali presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze. Tale fase si concretizza nello studio di fattibilità che permette di valutare le ragioni di opportunità politica ed economica che sono alla base della firma di un accordo bilaterale con un determinato Stato. Questa fase prevede una serie di contatti diplomatici

Fase 2. Bozza accordo

Conclusi i negoziati, si apre una fase tecnico-giuridica in cui le delegazioni ministeriali dei due Stati si relazionano e si scambiano i c.d. *draft* dell'accordo. In tali bozze, ciascuna Amministrazione finanziaria evidenzia il trattamento tributario che intende riservare alle varie categorie di reddito ed, eventualmente, di patrimonio.

ITER DI APPROVAZIONE ED ENTRATA IN VIGORE DELLE CONVENZIONI INTERNAZIONALI

Fase 3. Stesura testo

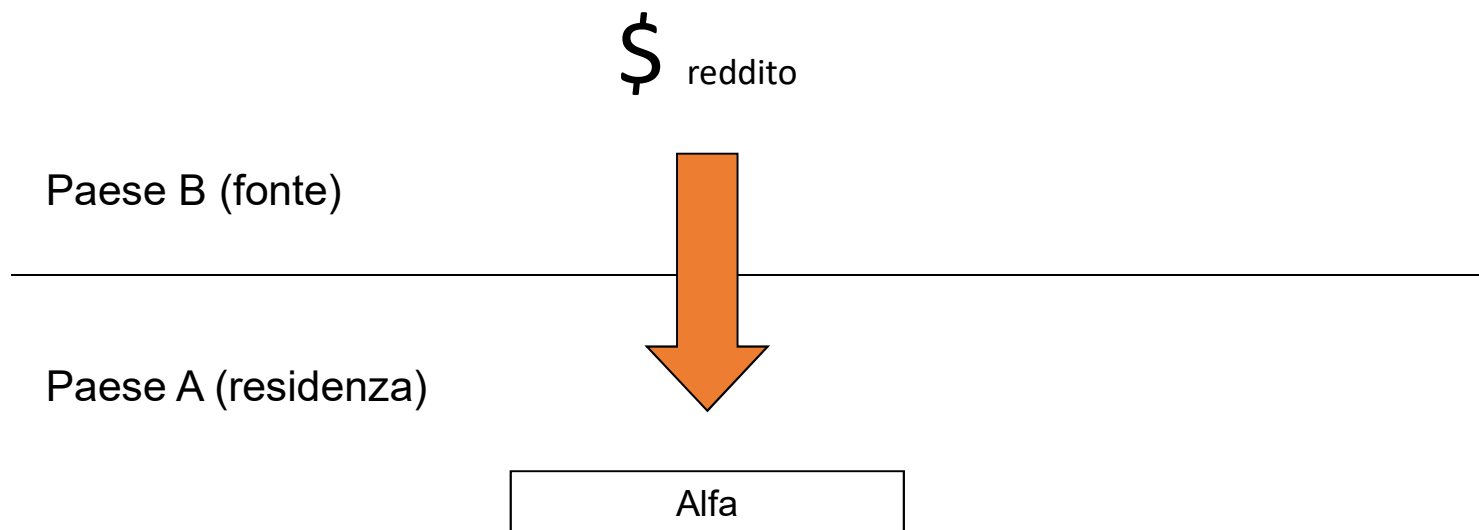
Entrambe le Amministrazioni finanziarie esaminano il *draft* ricevuto e verificano che non sussistano incompatibilità con l'ordinamento giuridico interno e comunitario. Successivamente, viene fissato un primo incontro ufficiale con la delegazione estera per iniziare la negoziazione del trattato: gli articoli vengono, quindi, esaminati, modificati ed approvati uno ad uno, fino alla stesura del trattato finale. Qualora i testi delle convenzioni siano corredati da protocolli aggiuntivi, da scambi di note diplomatiche o da strumenti simili, questi vanno a costituire parte integrante delle convenzioni medesime.

Fase 4. Parafatura e ratifica

Una volta redatta la Convenzione, le delegazioni ministeriali siglano due esemplari autentici del testo, mediante la cd. «parafatura» da parte dei Capi di delegazione («accordo preliminare»). Il testo parafato viene successivamente sottoposto, nel nostro Stato, alla firma del Ministro dell'Economia e delle Finanze e poi alla ratifica del Parlamento (art. 80 Cost). La Convenzione, tuttavia, non entra in vigore fino a quando non avviene lo scambio degli strumenti di ratifica con l'altro Paese.

Principi generali

Quale Paese ha il diritto di tassare?



Principi generali

In generale, possono individuarsi due criteri di imposizione dei redditi:

1. Imposizione su base **mondiale** ossia...
 - ✓ ...l'ordinamento sottopone a tassazione i soggetti che hanno uno specifico collegamento con lo stesso ordinamento (es. residenza, nazionalità, ecc.) sui redditi ovunque prodotti
2. Imposizione su base **territoriale** ossia...
 - ✓ ...l'ordinamento sottopone a tassazione i redditi prodotti nel proprio territorio

Di regola (sebbene non sempre), tuttavia, gli ordinamenti optano per un contemperamento dei suddetti criteri: sistema **misto** (mondiale/territoriale) e metodi unilaterali di eliminazione della doppia imposizione. Es Italia.

Principi generali

Concetto di doppia imposizione (interna o transnazionale)

- ✓ Giuridica: doppia imposizione dello stesso reddito in capo allo stesso soggetto passivo
- ✓ Economica: doppia imposizione dello stesso reddito in capo a due soggetti distinti (es. società-socio)

Principi generali

Esempio doppia imposizione transnazionale

Società stato residente nello Stato A

Reddito 100

Imposta sul reddito applicata dallo stato A 30

Utile netto 70

Distribuzione a PF residente in B di un dividendo di 70

Ritenuta applicata dallo stato A 10

Tassazione del dividendo nello stato B 20

Dividendo netto percepito da B 40

doppia imposizione economica

doppia imposizione giuridica

La doppia imposizione economica si verifica quando lo stato A sullo stesso reddito di 100 tassa sia la società per 30 che la persona fisica percettrice del dividendo per 10

La doppia imposizione giuridica si verifica quando lo stesso reddito (dividendo) percepito dalla PF viene ad essere tassato sia dallo stato A (per 10) che dallo stato B (per 20)

Principi generali

La doppia imposizione giuridica si realizza tipicamente nei rapporti transnazionali (cfr. art. 163 TUIR vieta infatti la doppia imposizione giuridica «interna»)



Gli ordinamenti interni di giurisdizioni diverse possono prevedere la tassazione del medesimo reddito in capo alla medesima persona (es. dividendo)



I problemi di doppia imposizione giuridica transnazionale possono essere risolti sia unilateralmente (cfr. art. 165 TUIR) sia mediante accordi tra giurisdizioni (tipicamente le convenzioni contro le doppie imposizioni)

Italia: sistema impositivo

TUIR - soggetti passivi delle imposte sui redditi

- ✓ Persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato ai fini IRPEF
- ✓ Società ed enti residenti e non residenti nel territorio dello Stato ai fini IRES

Criteri di tassazione dei redditi

- ✓ Soggetti residenti → tassazione in base al “reddito mondiale”
- ✓ Soggetti non residenti → tassazione in base al reddito prodotto nel territorio dello Stato

Italia: residenza

Art. 2, comma 2, TUIR

- ✓ *“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*
- ✓ *Art. 43 c.c “il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”*

Italia: residenza

Art. 73, comma 3, TUIR:

- ✓ *“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d’imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato”*

Art. 5, comma 3, lett. d), TUIR prevede analoga disposizione con riguardo alle società di persone

Italia: redditi di fonte italiana/estera

Art. 23 TUIR → si considerano prodotti nel territorio dello Stato (e quindi tassabili in Italia):

- ✓ i «**redditi fondiari**» (ossia relativi ad immobili situati in Italia);
- ✓ i «**redditi di capitale**» corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
- ✓ i «**redditi di lavoro dipendente**» prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- ✓ i «**redditi di impresa**» derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;

(segue)

Italia: redditi di fonte italiana/estera

(continua)

(...) si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- ✓ i «**redditi diversi**» derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:
 - delle plusvalenze dalla cessione di partecipazioni “non qualificate” in società residenti quotate;
 - delle plusvalenze di cui alla lett. *c-ter*, comma 1, dell’art 67 TUIR
 - dei redditi di cui alle lettere *c-quater* e *c-quinquies*, c. 1, dell’art. 67 TUIR conclusi in mercati regolamentati
- ✓ i «**redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116**» TUIR imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti.

LED Presunzioni assolute di territorialità anche in deroga ai punti precedenti.

Italia: eliminazione unilaterale doppia imposizione

Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (Art. 165 TUIR).

- ✓ Ove il reddito sia prodotto all'estero ed ivi tassato, al fine di evitare la doppia imposizione, il soggetto residente in Italia ha diritto a scomputare l'imposta sul reddito pagata all'estero fino a concorrenza dell'imposta italiana relativa a tale reddito
 - ✓ imposte estere pagate a titolo definitivo;
 - ✓ determinazione della quota di imposta italiana relativa al reddito estero;
 - ✓ riporto delle eccedenze in avanti ed all'indietro.

Le Convenzioni

Le convenzioni contro le doppie imposizioni sono accordi bilaterali con cui due Stati risolvono eventuali **conflitti di doppia imposizione**:

- ✓ attribuendo ad uno solo dei due Stati (c.d. “*potestà impositiva esclusiva*”) → doppia imposizione eliminata immediatamente

ovvero

- ✓ ripartendo tra i due Stati il potere di tassare un determinato reddito (c.d. “*potestà impositiva concorrente*”). Introducendo dei limiti alla tassazione interna.

Le Convenzioni

Metodi per evitare la doppia imposizione giuridica (a carico dello «Stato della residenza») in caso di potestà impositiva concorrente:

- ✓ Esenzione su reddito di fonte estera
- ✓ Credito d'imposta su reddito di fonte estera (Es. Conv. Italia)

Le Convenzioni: esempio 1

Es. Persona fisica residente nel Paese A percepisce un reddito pari a 100 che viene tassato nel Paese B (Stato della fonte). L'aliquota del Paese A è pari al 40%. L'aliquota del Paese B è pari al 30%.

Esenzione

Reddito 100
Imposte dovute nel Paese B **30**

Redd. imponibile nel Paese A 0
Imposte dovute nel Paese A 0

Reddito netto 70

Credito d'imposta

Reddito 100
Imposte versate nel Paese B **30**

Redd. imponibile nel Paese A 100
Imposte dovute nel Paese A 40
Credito d'imposta 30
Imposte versate nel Paese A **10**

Reddito netto 60

Le Convenzioni

I trattati restringono e non ampliano mai il campo di applicazione delle norme tributarie di uno Stato contraente sia esso stato della fonte o stato della residenza

- ✓ La potestà impositiva di uno stato è sempre ricollegabile a norme di diritto interno e non deriva mai dall'applicazione di un trattato contro le doppie imposizioni (il trattato ripartisce la potestà impositiva non la "crea").
- ✓ Pertanto nell'applicare il trattato non va verificato se esso "permette" ad uno stato di tassare, quanto verificare se lo stato viene ad essere "limitato" nella propria potestà impositiva.

Le Convenzioni

I termini utilizzati nel trattato possono avere un diverso significato rispetto alla norma interna

Ad esempio la definizione di stabile organizzazione ai fini del trattato (generalmente art. 5 dei trattati stipulati dall'Italia) può variare rispetto alla definizione interna di cui all'art. 165 del TUIR.

Nell'applicare i trattati è bene pertanto:

1. determinare in base alle norme interne se un reddito è soggetto o meno a tassazione;
2. qualificare il reddito ai fini convenzionali (valgono le qualificazioni dello «Stato della fonte» in assenza di definizione convenzionale)
3. verificare se il trattato pone limiti alla potestà impositiva dello Stato

Le Convenzioni

Nell'applicare le regole «distributive» dei trattati (artt. 6 – 21 del Modello OCSE) occorre sempre identificare lo «Stato di residenza» e l' «altro Stato»

- ✓ La determinazione dello Stato di residenza avviene sempre attraverso l'applicazione dell'art. 4 dei trattati conformi al Modello OCSE che rinvia alle legislazioni interne
- ✓ La determinazione dello stato della fonte (“altro Stato”) è invece di volta in volta demandata alle singole regole distributive con diversi criteri applicabili (ad es. per gli interessi – art. 11 – è lo Stato di residenza del soggetto pagatore, per i redditi da immobili – art. 6 – è lo Stato in cui è situato l'immobile)

Le Convenzioni

La nozione di “**residente di uno stato contraente**” diventa pertanto fondamentale per:

- ✓ delimitare l’ambito di applicazione soggettivo della convenzione;
 - ✓ risolvere i casi di doppia residenza;
 - ✓ risolvere i casi in cui vi sia doppia tassazione tra stato della “fonte” e stato della “residenza”
-
- ✓ In linea di principio, le convenzioni contro le doppie imposizioni non si preoccupano della definizione di residenza/residente che ogni Stato assume nel proprio ordinamento e dei criteri che la determinano.
 - ✓ La convenzione però in caso di conflitti di doppia residenza per poter dispiegare i suoi effetti ha bisogno di identificare lo stato in cui una persona è residente. In tal caso assume rilevanza la definizione convenzionale.

Le Convenzioni

- ✓ Ai fini delle convenzioni, il concetto di residenza è fondamentale, dato che la convenzione si applica solo ai soggetti che si qualificano come residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti Art. 1, Mod. OCSE
- ✓ Art. 4, comma 1, Mod. OCSE
“Ai fini della presente convenzione, l’espressione ‘residente di uno stato contraente’ designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni altro criterio di natura analoga”

Le Convenzioni

- ✓ Non sono residenti di uno stato contraente *“le persone che sono assoggettate ad imposta in detto Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto stato o per il patrimonio che esse possiedono in detto Stato”*
- ✓ Tale disposizione si riferisce principalmente ai funzionari e diplomatici consolari stranieri che sono generalmente soggetti ad imposte nel paese in cui prestano servizio solo per i redditi ivi prodotti.
- ✓ Una interpretazione estensiva della disposizione porterebbe a non poter applicare le convenzioni anche a quei soggetti residenti in Stati che adottano il principio di territorialità come criterio di tassazione del reddito. Di conseguenza il Commentario chiarisce che la disposizione va intesa in senso restrittivo e non riguarda queste ipotesi.

Le Convenzioni

- ✓ Ulteriore condizione per essere considerato residente ai fini convenzionali è che la persona “*sia assoggettata all'imposta*” in uno stato contraente.
- ✓ Il commentario (par. 8.2 art. 4) chiarisce che l'assoggettamento ad imposta (“*liable to tax clause*”) non comporta che vi sia un effettivo pagamento di imposte (“*subject to tax clause*”). Difatti, è possibile che vi siano dei soggetti (ad es. i fondi di investimento) che vengono ricompresi tra i soggetti passivi di imposta e quindi potenzialmente obbligati al pagamento, ma che in virtù di particolari norme di esenzione non paghino di fatto le imposte. Anche tali soggetti possono beneficiare della convenzione perché residenti (tuttavia vi sono taluni Stati che non condividono tale interpretazione par. 8.3 art. 4)
- ✓ In taluni Stati (ad es. Regno Unito) talune persone («*resident but not domiciled*») sono assoggettate ad imposta su redditi provenienti da Stati terzi, solo se e nella misura in cui detti redditi siano rimpatriati o rimessi. Il commentario ritiene che in tali casi i benefici convenzionali non debbano applicarsi perché manca difatti il rischio di potenziale doppia imposizione (par. 26.1 art. 1). Il caso dei cd. «*HNWI*» italiani tassati ai sensi dell'art. 24 bis del TUIR (secondo AdE beneficiano delle convenzioni in quanto il reddito estero è imponibile anche se in misura forfetaria).

Le Convenzioni

Può accadere quindi che un soggetto sia considerato residente in entrambi gli Stati in base alla rispettiva legislazione interna: «*conflitto di residenza*»

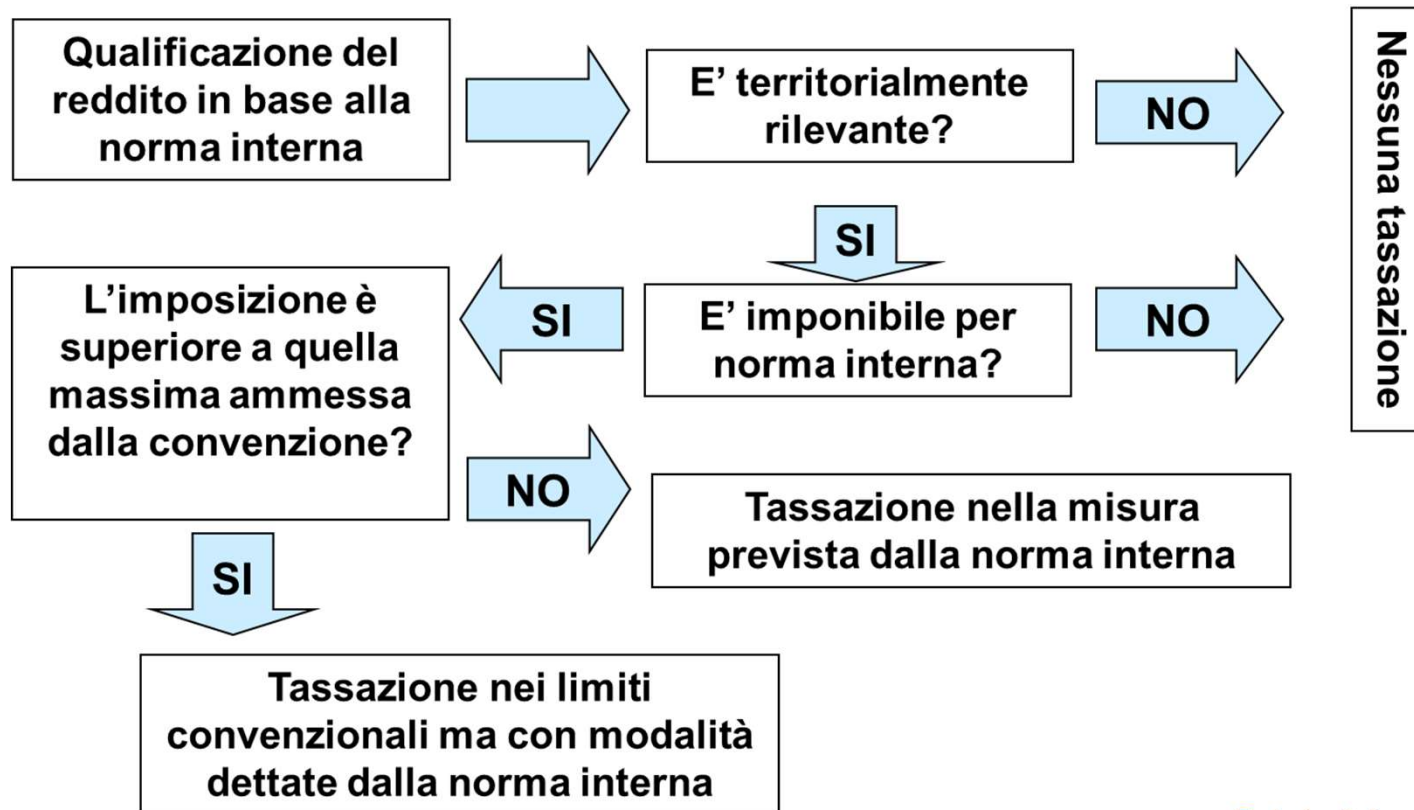
Art. 4, par. 2, Mod. OCSE. Criteri «progressivi» per la risoluzione con riguardo alle persone fisiche:

- ✓ «**abitazione permanente**»;
- ✓ in caso di abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti: «**centro degli interessi vitali**»;
- ✓ se il centro degli interessi vitali non può essere individuato o non ci sono abitazioni permanenti: «**luogo di soggiorno abituale**»;
- ✓ in caso di soggiorno abituale in entrambi gli Stati o in nessuno di essi: «nazionalità»;
- ✓ accordo tra le autorità competenti «**procedura amichevole**» (con obbligo di soluzione).

Art. 4, par. 3, Mod. OCSE. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche:

- ✓ «**sede di direzione effettiva**».

MECCANISMO DI APPLICAZIONE DELLE NORME CONVENZIONALI CHE LIMITANO LA POTESTÀ IMPOSITIVA DELLO STATO DELLA FONTE





LED Taxand Studio Legale Tributario - Via Dante, 16 – 20121 Milan

tel: +39 02 494864 - fax: +39 02 494864864

email: studiomi@led-taxand.it - PEC: led-taxand@legalmail.it - www.led-taxand.it