

# LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

17 APRILE 2024

---

**Prof. Dr. Roberto Belotti**



## 1.1) Il modello OCSE e criteri di ripartizione del potere impositivo

---

Quasi tutti i sistemi giuridici prevedono degli appositi *mezzi* per eliminare oppure ridurre la doppia imposizione che si genera livello internazionale per effetto della tassazione di taluni componenti di reddito sia nello Stato della fonte che in quello della residenza.

Un ruolo fondamentale viene svolto dalle *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni* che consentono di eliminare o ridurre le doppie imposizioni insieme alle i) *Direttive europee* che hanno efficacia nel solo ambito comunitario fra società legate da rapporti di gruppo e sono circoscritte ad alcune categorie reddituali nonché ii) alle *norme interne* (articolo 165 Tuir).

L'Italia, come la maggior parte degli Stati avanzati, ha stipulato un *set* di Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni secondo lo *standard OCSE*; si tratta di *accordi bilaterali* che sono prima negoziati fra i due Stati interessati e poi sottoscritti dai medesimi e che per avere validità devono essere successivamente oggetto di ratifica a mezzo di legge ordinaria.

Il modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni è stato formalmente adottato il 30/07/63 quale raccomandazione agli Stati membri affinché questi si conformassero, nella redazione delle proprie convenzioni bilaterali, alle previsioni ivi contenute.

Domanda 1): cosa sono ed a cosa servono le Convenzioni internazionali?

Domanda 2): si tratta normalmente di accordi fra due Stati?



## 1.1) Il modello OCSE e criteri di ripartizione del potere impositivo

Il modello è stato via via aggiornato (dal 1977 sino al 2014) fino all'ultima versione rilasciata il 21/11/17 la cui struttura è la seguente:

Capitolo	Articoli del modello di Convenzioni
Capitolo I ( <i>Scopo della Convenzione</i> )	Art. 1 - Persone coperte della Convenzione Art. 2 - Imposte coperte dalla Convenzione
Capitolo II ( <i>Definizioni</i> )	Art. 3 - Definizioni generali Art. 4 - Definizione di "residente" Art. 5 - Stabile organizzazione
Capitolo III ( <i>Tassazione dei redditi</i> )	Art. 6 - Redditi immobiliari Art. 7 - Utili delle imprese Art. 8 - Navigazione marittima e aerea Art. 9 - Imprese associate Art. 10 - Dividendi Art. 11 - Interessi Art. 12 - <i>Royalties</i> Art. 13 - Plusvalenze (Art. 14 - <i>Abrogato</i> ) Art. 15 - Redditi di lavoro dipendente Art. 16 - Compensi degli amministratori Art. 17 - Artisti e sportivi Art. 18 - Pensioni Art. 19 - Compensi per cariche pubbliche Art. 20 - Studenti Art. 21 - Altri redditi
Capitolo IV ( <i>Tassazione del capitale</i> )	Art. 22 - Patrimonio
Capitolo V ( <i>Metodi per l'eliminazione della doppia imposizione</i> )	Art. 23 A - Metodo dell'esenzione Art. 23 B - Metodo del credito d'imposta
Capitolo VI ( <i>Disposizioni speciali</i> )	Art. 24 - Non discriminazione Art. 25 - Procedura amichevole Art. 26 - Scambio di informazioni Art. 27 - Mutua assistenza nel recupero delle imposte Art. 28 - Funzionari diplomatici e consolari Art. 29 - Riconoscimento dei benefici Art. 30 - Ambito territoriale di applicazione della Convenzione
Capitolo VII ( <i>Disposizioni finali</i> )	Art. 31 - Entrata in vigore della Convenzione Art. 32 - Cessazione degli effetti della Convenzione



## Principi generali e scopo della convenzione

---

Secondo l'articolo 1 par. 1 del modello OCSE, le convenzioni si applicano alle *persone fisiche o giuridiche* che sono *residenti* in uno o in entrambi gli Stati contraenti (esiste qualche eccezione, ad esempio nella convenzione con gli Stati Uniti, laddove il trattato si applica non solo ai residenti ma anche ai cittadini).

Le convenzioni riguardano le *imposte sul reddito* o sul *capitale* prelevate per conto di uno degli Stati contraenti o delle proprie suddivisioni politiche o autorità locali (ad esempio regioni, dipartimenti etc.) come le imposte sul capital gain, quelle dovute sulle retribuzioni dei dipendenti o sulla rivalutazione dei beni (articolo 2 par. 2.).

Il par. 3 dell'articolo 2 dispone che la convenzione si applica anche alle imposte di carattere identico o sostanzialmente simile a quelle istituite dopo la firma della convenzione medesima.

Domanda 3): chi sono i destinatari della convenzione?



## Criteri per ripartire il potere impositivo

I criteri di ripartizione del potere impositivo per ciascuna categoria di reddito, schematizzati nella tabella sottostante, comportano la seguente tripartizione (Commentario § 20):

- 1) redditi che possono essere tassati senza limitazione nello Stato della fonte;
- 2) redditi che possono essere tassati, ma con limitazioni, nello Stato della fonte;
- 3) redditi che non possono essere tassati nello Stato della fonte.

Per i redditi *sub 3)* la regola è quella della tassazione esclusiva dello Stato di residenza del percipiente.

Il modello talvolta è derogato con riferimento a specifiche clausole; per l'Italia la deroga principale ha riguardato le *royalties* per le quali le convenzioni stipulate dal nostro Paese prevedono in genere un principio di tassazione concorrente (sia lo stato della *fonte* che quello della *residenza* tassano il medesimo componente) al pari di quanto avviene per dividendi e interessi.

*Primo criterio:* in generale le convenzioni prevedono che un componente di reddito che si origina in uno Stato diverso da quello di residenza del titolare possa essere tassato (*may be taxed*) anche nello Stato della fonte (tassazione concorrente).

*Secondo criterio:* in alcuni casi le convenzioni stabiliscono che il reddito sia imponibile soltanto (*shall be taxable only*) dello Stato di residenza del titolare; in questi casi il reddito non viene sottoposto ad alcuna imposizione/ritenuta nello Stato della fonte.



Redditi tassati senza limitazioni nello Stato della fonte	Redditi tassati con limitazioni nello Stato della fonte	Redditi non tassati nello Stato della fonte
Redditi degli immobili (art. 6) Plusvalenze immobiliari (art. 13, paragrafo 1). Plusvalenze relative a società immobiliari (art. 13, paragrafo 4). Tali redditi possono essere tassati nello Stato dove si trovano gli immobili.	Dividendi, per i quali l'aliquota massima è, in genere, fissata al 15% (art. 10).	<i>Royalties</i> , tassate nel solo Stato di residenza del percipiente (art. 12).
Redditi delle stabili organizzazioni (art. 7). Plusvalenze relative alle stabili organizzazioni (art. 13, paragrafo 2). Tali redditi possono essere tassati nello Stato dove è ubicata la S.O.	Interessi, per i quali l'aliquota massima è, in genere, fissata al 10% (art. 11)	Plusvalenze finanziarie, tassate nel solo Stato di residenza del percipiente, fatta eccezione per le società immobiliari (art. 13, paragrafo 5).
Redditi degli artisti e degli sportivi, i quali possono essere tassati nello Stato dove viene svolta l'attività, anche se incassati da <i>manager</i> , società, ecc. (art. 17).		Redditi di lavoro dipendente del personale di navi e aerei operanti in traffico internazionale, tassati nel solo Stato di residenza del percipiente (art. 15, paragrafo 3).
Compensi degli amministratori, i quali possono essere tassati nello Stato di residenza della società amministrata (art. 16).		Pensioni (settore privato), tassate nel solo Stato di residenza del percipiente (art. 18).
Redditi di lavoro dipendente (settore privato), i quali possono essere tassati nello Stato dove viene svolta l'attività, a meno che questa sia svolta in tale Stato per non oltre 183 giorni e il datore di lavoro non sia un residente di tale Stato (art. 15, paragrafi 1 e 2).		Borse di studio, non tassate nello Stato dove è svolta l'attività di studio, a condizione che le somme non siano pagate da un soggetto di tale Stato (art. 20).
Redditi di lavoro dipendente (settore pubblico), di regola tassati (in modo esclusivo) nello Stato che paga le remunerazioni (art. 19).		Redditi della navigazione marittima e aerea in traffico internazionale (art. 8). Plusvalenze relative alle navi e aerei operanti in traffico internazionale (art. 13, paragrafo 3). Tali redditi sono tassati nel solo Stato di residenza del percipiente.

Redditi tassati senza limitazioni nello Stato della fonte	Redditi tassati con limitazioni nello Stato della fonte	Redditi non tassati nello Stato della fonte
Pensioni (settore pubblico), di regola tassate (in modo esclusivo) nello Stato che le eroga (art. 19).		Redditi d'impresa prodotti in assenza di stabile organizzazione, tassati nel solo Stato di residenza del percipiente (art. 7).
		Altri redditi, tassati nel solo Stato di residenza del percipiente (art. 21) <sup>9</sup> .



## Non discriminazione e scambio di informazioni

---

L'articolo 24 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni vieta le discriminazioni che uno Stato può riservare cittadini di un altro Stato rispetto ai propri, pertanto ai cittadini non residenti che si trovano nella stessa situazione (*in the same circumstances*) di cittadini residenti non può essere riservato un trattamento fiscale deteriore.

L'articolo 26 in materia di *scambio di informazioni*, consente ad uno Stato contraente di richiedere informazioni all'autorità fiscale dell'altro Stato, trattandole con segretezza, fermo restando che lo Stato che riceve la richiesta non può declinarla per il solo fatto che i dati non sarebbero necessari per il controllo della posizione fiscale di un contribuente.

Domanda 4): quali sono i criteri su cui fondare la pretesa impositiva fra Stati?



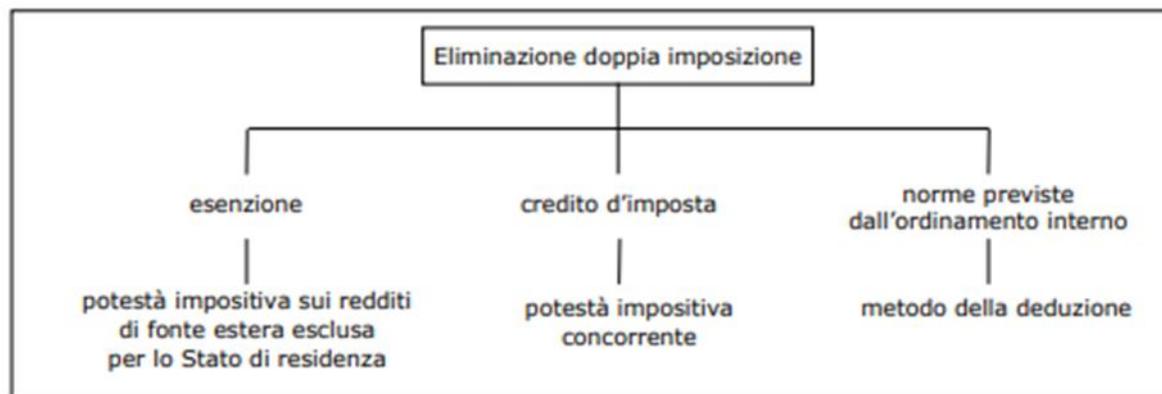
## 1.2) Metodi per eliminare la doppia imposizione internazionale

La *doppia imposizione* riguarda il medesimo reddito che viene tassato in capo allo stesso soggetto sia nello Stato della fonte che nello Stato della residenza; per la soluzione delle problematiche di doppia imposizione l'articolo 23 del modello OCSE prevede due metodi alternativi:

- i. il metodo dell'esenzione (articolo 23-A);
- ii. il metodo del credito d'imposta (articolo 23-B).

Le convenzioni non stabiliscono il metodo da adottare in quanto la scelta viene lasciata alla norma interna (l'articolo 165 Tuir, optando per il metodo *sub ii*) stabilisce concretamente il beneficio spettante in termini di credito d'imposta).

Vale la seguente tabella:



## 1.2) Metodi per eliminare la doppia imposizione internazionale

---

### *Metodo dell'esenzione*

In questa ipotesi lo Stato di residenza del percettore del reddito *non assoggetta* ad imposizione il reddito prodotto all'estero il quale viene tassato soltanto nello Stato della fonte.

### *Metodo del credito d'imposta*

In questa ipotesi lo Stato di residenza mantiene il potere di tassare il reddito di fonte estera prodotto dai propri residenti, accordando tuttavia una *detrazione* dall'imposta nazionale proporzionale all'imposta assolta all'estero sul medesimo componente di reddito. È il criterio prescelto dall'Italia nelle proprie convenzioni le cui modalità pratiche sono contenute nell'articolo 165 Tuir.



## 1.2) Metodi per eliminare la doppia imposizione internazionale

### Esempi

Il signor Bianchi produce un reddito di € 400.000 nel proprio Stato A (Austria) di residenza nonché un reddito di € 100.000 nello Stato estero B (Belgio); si supponga un'aliquota proporzionale pari al 40% in Austria e dal 30% in Belgio.

Il criterio dell'esenzione determina l'esclusione dalla base imponibile in Austria del reddito di fonte estera prodotto in Belgio.

Reddito imponibile nello Stato B	100.000
Imposta pagata nello Stato B	$100.000 \times 30\% = 30.000$
Reddito imponibile nello Stato A	400.000
Imposta pagata nello Stato A	$400.000 \times 40\% = 160.000$
Imposta totale	$30.000 + 160.000 = 190.000$

Il criterio del credito d'imposta comporta che il reddito di fonte estera rientra nella base imponibile nello stato di residenza (Austria) il quale accorda una detrazione d'imposta al percipiente; normalmente però gli Stati consentono una *detrazione proporzionale* al rapporto fra reddito estero e reddito complessivo (così l'Italia a mezzo dell'articolo 165 Tuir).

Domanda 5): a cosa servono concretamente i metodi dell'esenzione e del credito d'imposta?

Reddito imponibile nello Stato B	100.000
Imposta pagata nello Stato B	$100.000 \times 30\% = 30.000$
Reddito imponibile nello Stato A	$400.000 + 100.000 = 500.000$
Imposta lorda Stato A	$500.000 \times 40\% = 200.000$
Credito per imposte estere	30.000
Imposta netta Stato A	$200.000 - 30.000 = 170.000$
Imposta totale	$30.000 + 170.000 = 200.000$



## 1.2) Metodi per eliminare la doppia imposizione internazionale

---

### *Rapporto fra i trattati esistenti e le evoluzioni del modello OCSE*

I trattati stipulati dall'Italia sono stati redatti secondo il modello OCSE vigente in quel momento, modello di convenzione contro le doppie imposizioni che stato aggiornato più volte.

Il Commentario al modello OCSE (si confronti i § 33-36) ha chiarito che le modifiche al modello non vanno tenute in considerazione nell'interpretazione dei trattati esistenti salvo che si tratti di norme non cambiate nella *sostanza*.

### *Rapporto fra le convenzioni e norma interna*

I trattati contro le doppie imposizioni, costituiscono fonte sovraordinata rispetto alle norme nazionali, pertanto le disposizioni convenzionali, se più favorevoli alle norme interne, prevalgono su queste (articolo 75 d.p.r. 600/73).

Il principio vale anche in senso inverso in quanto l'articolo 169 Tuir dispone che le norme del testo unico *“si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione”*.



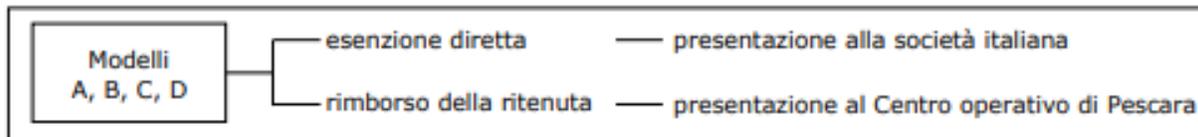
## 1.3) Adempimenti richiesti per l'applicazione di benefici

### Soggetti non residenti

I non residenti che hanno realizzato redditi che si considerano prodotti in Italia, sono tenuti a presentare i modelli A (dividendi), B (interessi), C (royalties) o D (reddito di lavoro dipendente, autonomo e altri) per richiedere l'applicazione delle convenzioni internazionali.

I modelli, muniti dell'attestazione di residenza rilasciata dall'amministrazione fiscale estera, devono essere compilati in due copie (provv. Agenzia del 10/07/13 n. 84404):

- la prima va conservata dal beneficiario non residente;
- alla seconda va consegnata la controparte italiana (nel caso di applicazione diretta della convenzione) oppure al centro operativo di Pescara (per le richieste di rimborso entro 48 mesi).



### Soggetti residenti

Per i residenti che producono redditi all'estero, la modulistica da utilizzare per l'applicazione diretta delle convenzioni o per il relativo rimborso è approvata dal singolo Stato estero a cui bisogna di volta in volta fare riferimento.

