



Convenzione tra l'Italia e la Colombia per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatta a Roma il 26 gennaio 2018

A.C. 1769

Dossier n° 227 - Schede di lettura
5 novembre 2019

Informazioni sugli atti di riferimento

A.C.	1769
Titolo:	Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Colombia per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatta a Roma il 26 gennaio 2018
Iniziativa:	Governativa
Firma dell'Accordo:	Sì
Iter al Senato:	No
Numero di articoli:	3
Date:	
presentazione:	10 aprile 2019
trasmissione alla Camera:	1 luglio 2019
Commissione competente :	III Affari esteri
Sede:	referente
Pareri previsti:	I Affari Costituzionali, V Bilancio e Tesoro, VI Finanze e XIV Politiche UE
Oneri finanziari:	No

Contenuto dell'accordo

L'Accordo in esame s'inserisce nel contesto generale di ampliamento della rete di convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, volti a realizzare un'equilibrata ripartizione della materia imponibile fra i due Stati contraenti e di costituire un quadro giuridico stabile di riferimento che consenta alle imprese italiane di operare in Colombia in condizioni pienamente concorrenziali e di intrattenere rapporti economici e finanziari con soggetti di tale Paese in condizioni paritarie o concorrenziali rispetto agli altri investitori esteri, garantendo contestualmente gli interessi generali tutelati dall'amministrazione finanziaria italiana.

La relazione illustrativa evidenzia che la struttura dell'Accordo si conforma agli standard più recenti del modello elaborato dall'OCSE, nonché quelli derivanti dalle raccomandazioni del progetto dell'OCSE-G20 in materia di contrasto dei fenomeni di elusione e spostamento artificioso delle basi imponibili, comunemente detto «BEPS» (*Base Erosion and Profit Shifting*). Inoltre la relazione specifica altresì che il titolo e il preambolo della Convenzione rispondono alle raccomandazioni di cui al progetto BEPS, in particolare a quelle contenute nella relazione sulla action 6 sull'abuso dei trattati, e chiariscono che tra gli scopi della Convenzione vi è anche quello di non creare opportunità di elusione o di abuso. Ciò è conforme alla recente disciplina italiana sulla certezza del diritto, di cui al [decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128](#).

La Convenzione si compone di **31 articoli** e un **Protocollo** che ne forma parte integrante e che contiene alcune precisazioni relative a disposizioni recate da taluni articoli.

L'**art. 1** delimita la sfera soggettiva di applicazione della Convenzione, costituita dalle persone fisiche e giuridiche residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti.

L'**art. 2** relativamente alle imposte considerate figurano per l'Italia, all'articolo 2, paragrafo 3, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), l'imposta sul reddito delle società (IRES) e l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

La lettera A) del Protocollo, avente funzione interpretativa e integrativa, chiarisce che tra le imposte italiane è compresa anche l'imposta sul reddito di impresa (IRI), introdotta dall'articolo 55-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, applicabile per alcune categorie di contribuenti in luogo dell'IRPEF. Successivamente alla firma dell'Accordo, il citato articolo 55-bis è stato abrogato dall'articolo 1, comma 1055, lettera a), numero 2), della legge 30 dicembre 2018, n. 145, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017. La disposizione convenzionale non avrà di conseguenza alcun effetto. Tuttavia non è possibile modificare conseguentemente il testo di un atto internazionale già firmato, che richiederebbe una nuova firma, anche perché la controparte potrebbe avere già completato l'iter di ratifica secondo le procedure domestiche. Si provvederà comunque a informare la controparte della modifica intervenuta nell'ordinamento italiano in seguito alla firma dell'Accordo, ai sensi del paragrafo 4 dell'articolo 2 dell'Accordo stesso. È prassi costante non procedere alla modifica dei testi delle convenzioni fiscali al variare delle modalità dell'imposizione diretta sulle persone fisiche o giuridiche, atteso che, come rappresentato anche al paragrafo 6 del commentario sull'articolo 2 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, l'elencazione delle imposte da parte degli Stati contraenti non ha carattere esaustivo.

L'**art. 3** riguarda le definizioni generali relative alle espressioni utilizzate nel testo della Convenzione, ai fini dello stesso, rinviando alla legge nazionale per quanto non espressamente definito e inserisce tra le definizioni quella relativa al fondo pensione riconosciuto di uno Stato. Nel Protocollo, al paragrafo 2) sono inoltre specificate le tipologie di fondi pensione rientranti nel perimetro convenzionale, atteso che l'articolo introduce nelle definizioni anche quella di fondo pensione «riconosciuto», secondo la più recente raccomandazione di cui all'aggiornamento del modello dell'OCSE, approvato dal Consiglio dell'Organizzazione nel novembre 2017.

L'**art. 4** è relativo ai residenti, ovvero ogni persona che, in virtù della legislazione dello Stato di residenza è assoggettata a imposta, a cui si applicano, altresì, le disposizioni convenzionali, secondo le più recenti raccomandazioni dell'OCSE e individua poi i criteri dirimenti (cosiddette «tie-breaker rules»), finalizzati a risolvere i casi di doppia residenza delle persone fisiche, in conformità ai criteri previsti nel citato modello di convenzione dell'OCSE. Inoltre la disposizione relativa alla risoluzione dei casi di doppia residenza delle persone diverse dalle persone fisiche (paragrafo 3) conferisce alle autorità competenti la possibilità di consultarsi al fine di risolvere la questione attraverso una procedura amichevole. L'assenza di un accordo fra le autorità competenti circa la residenza prevalente del soggetto ai fini del trattato implica che detto soggetto perda l'accesso ai benefici convenzionali (vale a dire, sostanzialmente, alle ritenute ridotte sui redditi in uscita). Per effetto di tale disposizione, a quest'ultimo resta attribuito lo status di residente ai sensi della legge domestica sia per quanto riguarda la tassazione, sia per il riconoscimento del credito a fronte delle imposte pagate all'estero. Ciò secondo quanto chiarito anche da una specifica disposizione interpretativa prevista nel Protocollo al paragrafo 3.

L'**art. 5** definisce l'espressione "**stabile organizzazione**", enumerandone le diverse tipologie e prevedendo altresì che le operazioni svolte dagli agenti mandatarî – i quali concludano contratti per il trasferimento della proprietà o della concessione in uso di un bene, ovvero forniscano servizi in uno Stato in nome proprio ma per conto di un'impresa estera che ne detiene il relativo titolo giuridico possano tecnicamente configurare una stabile organizzazione cui attribuire gli utili delle attività in questione, qualora i contratti siano stati conclusi in ragione del ruolo svolto dal mandatario nel corso della propria attività abituale e regolare, senza che l'impresa estera abbia portato modifiche sostanziali alle intese raggiunte dal mandatario nello Stato della fonte. Inoltre, anche la previsione relativa alla fattispecie dell'agente indipendente di cui al paragrafo 6, la quale non integra i presupposti della stabile organizzazione, è stata corredata di regole idonee a rappresentare il grado di effettiva indipendenza dall'impresa estera. Il paragrafo 7 detta il principio, tradizionalmente accolto sia dal modello dell'OCSE che dalle convenzioni italiane, in base al quale la sola presenza di una società controllante o controllata nel territorio di uno Stato non determina, di per sé, l'insorgenza di una stabile organizzazione di un'impresa dell'altro Stato. Il paragrafo 8 definisce le fattispecie in cui una persona o impresa è da considerare strettamente collegata a un'altra impresa (*closely related to an enterprise*).

L'**art. 6** è relativo ai redditi immobiliari e, conformemente alle disposizioni dell'OCSE, stabilisce che sono imponibili – anche se non in maniera esclusiva - nel Paese in cui sono situati i beni immobili da cui derivano tali redditi.

L'**art. 7** riguarda gli **utili delle imprese** e, conformemente al modello OCSE, attribuisce il diritto esclusivo di tassazione degli utili delle imprese allo Stato di residenza dell'impresa stessa, fatto salvo il caso in cui questa svolga attività nell'altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata; in quest'ultima ipotesi, l'allocatione della materia imponibile alla stabile organizzazione si realizza attraverso l'applicazione del principio di libera concorrenza, in piena conformità all'articolo 152 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#) (TUIR). Qualora intervengano aggiustamenti sull'ammontare del reddito della stabile organizzazione, il paragrafo 3 prevede, ove necessaria, una consultazione fra le autorità competenti, al pari dell'**articolo 9** che prevede tale ipotesi nel caso delle imprese associate.

L'**art. 8** prevede che gli utili derivanti dall'esercizio, in **traffico internazionale**, della **navigazione marittima** ed **aerea** sono tassati, in linea con le raccomandazioni OCSE, esclusivamente nel Paese dove è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa di navigazione.

L'**art. 9** in materia di imprese associate, consente (paragrafo 2) – conformemente al modello OCSE -agli Stati contraenti di effettuare rettifiche in aumento o in diminuzione dei redditi accertati dalle rispettive amministrazioni fiscali e di procedere ai conseguenti aggiustamenti. Il paragrafo 2 prevede la possibilità di aggiustamenti corrispondenti, in materia di prezzi di trasferimento tra imprese associate, in conformità alla normativa italiana sui prezzi di trasferimento (articolo 110 del TUIR e articolo 31-quater del [decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973](#)), in base alla quale le rettifiche in diminuzione possono essere effettuate nel rispetto del solo principio di libera concorrenza, anche al di fuori dell'instaurazione di una procedura amichevole ai sensi delle convenzioni fiscali.

Per quanto riguarda tutti i redditi di capitale (interessi, dividendi, canoni e *capital gains*), si fa presente, in generale, di aver ottenuto una misura delle aliquote di prelievo alla fonte conforme a quelle definite dalla Colombia nei due più recenti trattati conclusi da essa con la Francia e con il Regno Unito.

Inoltre, nel Protocollo, in relazione a dividendi, interessi e canoni, è stata introdotta una disposizione che prevede a carico di ciascuna Parte contraente l'obbligo di informare prontamente l'altra Parte nel caso in cui venga concluso un trattato fiscale che preveda aliquote inferiori a quelle previste nella Convenzione stessa, con l'intento di riaprire i colloqui e di rivalutare un possibile nuovo equilibrio nelle ritenute.

L'**art.10** tratta della disciplina dei dividendi prevede la tassazione definitiva nel Paese di residenza del beneficiario e della concorrente facoltà, accordata allo Stato da cui essi provengono, di prelevare un'imposta alla fonte entro il limite del 5 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi, nel caso in cui il beneficiario effettivo sia una società che detiene almeno il 20 per cento del capitale della società che paga i dividendi e nel caso in cui il beneficiario effettivo sia un fondo pensione riconosciuto. In tutti gli altri casi, all'ammontare lordo dei dividendi si applica un'aliquota non superiore al 15 per cento.

Il **paragrafo 3** contiene una **clausola** motivata dalla legislazione colombiana, presente in tutte le più recenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dalla Colombia, a motivo della particolare legislazione fiscale di tale Paese relativa alla tassazione dei dividendi. In Colombia, infatti, i dividendi corrisposti agli azionisti residenti sono esenti dall'imposta quando gli utili sono stati tassati a livello della società distributrice. Ai soggetti non residenti, invece, si applica un'imposta con l'aliquota del 5 per cento su un importo calcolato come se i dividendi fossero stati assoggettati a un'imposta sul reddito del 35 per cento. A motivo di tale sistema impositivo, il paragrafo 3 prevede che l'aliquota ridotta di cui al paragrafo 2 non si applichi ai dividendi pagati da un residente colombiano i cui redditi non siano già stati tassati a livello societario. Inoltre, il paragrafo 3 stabilisce che, se gli utili di un residente italiano attribuibili a una stabile organizzazione in Colombia non sono stati assoggettati a imposta in Colombia secondo le leggi domestiche, detti utili sono considerati equivalenti ai dividendi al momento del trasferimento all'estero. In tali casi l'imposta alla fonte applicata in Colombia non può superare il 15 per cento dell'ammontare lordo di tali utili.

L'**articolo 11** in materia di interessi, stabilisce, in via generale, un criterio impositivo concorrente

tra lo Stato di residenza del percettore degli interessi e lo Stato della fonte, in conformità al principio rinvenibile nel corrispondente articolo del modello di convenzione dell'OCSE.

L'**articolo 12** prevede per i pagamenti relativi ai canoni (*royalties*) un criterio impositivo concorrente tra lo Stato di residenza del percettore e lo Stato della fonte.

L'**articolo 13 dispone che la tassazione degli utili da capitale** avvenga: – nel Paese in cui sono situati i beni qualificati come "beni immobili" ai sensi dell'Accordo ove si tratti di plusvalenze relative a detti beni; – nel Paese in cui è situata la stabile organizzazione o la base fissa qualora si tratti di plusvalenze relative a beni mobili appartenenti alla stabile organizzazione o alla base fissa; – esclusivamente nel Paese in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa di navigazione, nel caso di plusvalenze relative a navi o aeromobili utilizzati in traffico internazionale ovvero a beni mobili relativi alla gestione di tali navi o aeromobili; – esclusivamente nel Paese di residenza del cedente, in tutti gli altri casi.

L'**art. 14** prevede che i **redditi derivanti dall'esercizio di una professione indipendente** sono imponibili nel Paese di residenza; per aversi la tassabilità degli stessi redditi nel Paese di prestazione dell'attività, viene considerato il criterio della base fissa oppure il criterio dei 183 giorni.

L'**art 15 regola il trattamento fiscale dei redditi derivanti da remunerazioni per lavoro subordinato** (diverse dalle pensioni), che sono tassate nel Paese presso il quale viene prestata l'opera; ai fini della tassazione esclusiva nel Paese di residenza del lavoratore, si debbano infatti verificare tre condizioni concorrenti: a) permanenza nell'altro Stato per un periodo non superiore ai 183 giorni nel corso dell'anno fiscale; b) pagamento delle remunerazioni da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; c) onere delle remunerazioni non sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

L'**art. 16** stabilisce che i **compensi degli amministratori e retribuzioni analoghe** che un residente di uno Stato contraente percepisce in qualità di membro del Consiglio di amministrazione di una società residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.

L'**art. 17** prevede, in via generale, che l'imposizione concorrente dei redditi di **artisti e sportivi** i redditi di artisti e sportivi residenti nell'altro Stato contraente sono imponibili nel Paese di prestazione dell'attività. Al fine di evitare possibili manovre elusive, anche qualora il reddito per la prestazione resa da un artista o da uno sportivo sia attribuito ad altre persone, tale reddito può essere tassato nella Parte contraente dove si sono svolte le prestazioni.

L'**articolo 18** in materia di **pensioni, annualità e altre remunerazioni analoghe**, stabilisce il criterio della tassazione esclusiva nel Paese di residenza del soggetto al quale dette remunerazioni sono corrisposte. Le remunerazioni analoghe comprendono i pagamenti erogati nel quadro della previdenza integrativa dai fondi pensione riconosciuti dagli Stati contraenti anche ai fini fiscali.

L'**articolo 19** in materia di **redditi derivanti da funzioni pubbliche, diversi dalle pensioni**, stabilisce che esse sono imponibili soltanto nello Stato pagatore. Tali remunerazioni, tuttavia, sono imponibili nell'altro Stato qualora i servizi siano resi in detto Stato, la persona fisica sia ivi residente e ne abbia la nazionalità senza avere quella dello Stato pagatore, ovvero – senza avere la nazionalità dello Stato pagatore – sia divenuta residente dell'altro Stato al solo scopo di rendervi i servizi.

L'**articolo 20** prevede, nel caso di somme ricevute da **studenti** per le spese relative al proprio mantenimento, istruzione e formazione professionale, a condizione che esse provengano da fonti situate fuori della Parte contraente di soggiorno, è prevista l'esenzione da imposta in quest'ultima Parte contraente. Tuttavia tale beneficio non può applicarsi per un periodo superiore a sei anni consecutivi a partire dalla data di arrivo nella Parte di soggiorno.

L'**art. 21** in ordine alla categoria residuale degli **altri redditi**, cioè dei redditi non trattati esplicitamente negli articoli precedenti, è stata stabilita, quale regola generale, l'imposizione esclusiva nello Stato di residenza del percipiente. Viene affermata una regola di ripartizione in base al principio di libera concorrenza nei casi in cui vi siano rapporti di collegamento fra diverse imprese, con il rinvio all'imposizione secondo la legge domestica per la parte eccedente il principio di libera concorrenza. Al fine di evitare abusi, al paragrafo 4 del medesimo articolo è stata introdotta una disposizione che prevede l'imposizione anche nello Stato della fonte.

Al paragrafo 8 del **Protocollo** viene chiarito che non rientrano nell'ambito di tale ultima previsione i servizi di assistenza di natura tecnica e di consulenza, disciplinati, a seconda dei casi,

esclusivamente dagli articoli 5, 7 e 14.

L'**art. 22** al fine di eliminare la doppia imposizione entrambi gli Stati adottano il metodo dell'imputazione ordinaria (metodo del credito d'imposta).

Per quanto concerne l'Italia, come di consueto per i trattati della medesima specie, il metodo adottato limita l'ammontare del credito relativo all'imposta estera alla quota di imposta italiana attribuibile agli elementi di reddito imponibili in Colombia, nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo. Al fine di tener conto delle modalità di imposizione dei redditi di natura finanziaria di fonte estera attualmente previste in Italia, la stessa disposizione chiarisce che il credito per le imposte pagate all'estero non spetta nei casi in cui i redditi siano sottoposti in Italia a imposta sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, anche su scelta del contribuente .

L'**art. 23** stabilisce il **principio di non discriminazione**, in conformità con il modello convenzionale dell'OCSE e con la prassi negoziale italiana.

L'**art. 24** nel prevedere il **meccanismo della procedura amichevole** volto a dirimere le controversie di tipo interpretativo o applicativo dell'Accordo, adotta le indicazioni contenute nel modello di convenzione dell'OCSE.

L'**art. 25** in materia di **scambio di informazioni** conforme al più recente parametro internazionale, corrispondendo pressoché integralmente all'analogo articolo 26 del modello di Convenzione dell'OCSE contro le doppie imposizioni e prevedendo pertanto il superamento del criterio dell'interesse delle informazioni per l'amministrazione finanziaria dello Stato richiesto («*domestic tax interest*»: paragrafo 4) nonché del segreto bancario (paragrafo 5). Tali disposizioni costituiscono i necessari presupposti giuridici per consentire un effettivo scambio di informazioni finalizzato alla lotta all'evasione e all'elusione fiscale di natura transnazionale.

L'**art. 26** prevede, conformemente al modello di convenzione dell'OCSE, un ulteriore istituto di cooperazione amministrativa che si sostanzia nell'**assistenza alla riscossione delle imposte** che uno Stato vanta nei confronti di residenti dell'altro. La Colombia risulta firmataria della Convenzione dell'OCSE e del Consiglio d'Europa in tale materia, ma con la riserva di definire tale particolare aspetto di cooperazione a livello bilaterale. Analoghe disposizioni sono state negoziate da parte colombiana anche nei trattati con la Francia, la Spagna e il Regno Unito. L'Italia ha aderito alla Convenzione dell'OCSE-CdE ai sensi della [legge 10 febbraio 2005, n. 19](#), senza l'apposizione di corrispondente riserva.

L'**art. 27**, conformemente al modello dell'OCSE e ai trattati vigenti in Italia, regola i rapporti con altre fonti del diritto al fine di non intaccare lo speciale trattamento previsto per i **membri delle missioni diplomatiche e consolari**.

L'**art. 28** disciplina l'applicazione delle ritenute ridotte previste dalla Convenzione, attraverso la richiesta di rimborsi della maggiore imposta trattenuta in eccedenza, laddove il sostituto d'imposta non eserciti la propria facoltà di operare direttamente le minori ritenute convenzionali. Si tratta di una procedura alternativa all'applicazione diretta delle ritenute convenzionali che si colloca al di fuori del contesto delle procedure amichevoli, al cui risultato, qualora implichi un rimborso, deve essere data attuazione anche oltre i limiti domestici, secondo i criteri minimi di cui all'azione 14 del progetto BEPS.

L'**art. 29**, in materia di disposizioni antiabuso, stabilisce che il **diritto ai benefici** previsti dalla Convenzione non sarà concesso in relazione a un elemento di reddito se è ragionevole valutare che l'ottenimento di tale beneficio costituisce uno degli scopi principali della transazione o dell'accordo. Tale disposizione è conforme alla disciplina italiana relativa alla certezza del diritto, di cui al [decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128](#), e costituisce la base giuridica per negare l'applicazione della Convenzione nei confronti dei soggetti che abbiano posto in essere intese o transazioni esclusivamente finalizzate ad ottenere i benefici convenzionali.

L'**art. 30** dispone che la Convenzione **entrerà in vigore** alla data di ricevimento dell'ultima delle notifiche con le quali ciascuna delle due Parti notificherà all'altra il completamento delle procedure interne di ratifica. Si precisa, inoltre, che le disposizioni della Convenzione saranno efficaci a partire dal 1° gennaio dell'anno fiscale successivo a quello dell'entrata in vigore.

L'**articolo 31** disciplina le modalità della denuncia della Convenzione.

La Convenzione è corredata di un **Protocollo** avente una funzione interpretativa e integrativa .

Contenuto del disegno di legge di ratifica

Il disegno di legge in commento, si compone di tre articoli: gli articoli 1 e 2 contengono, rispettivamente, l'autorizzazione alla ratifica e l'ordine di esecuzione della Convenzione. L'articolo 3 stabilisce che la legge entra in vigore il giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*.

Il disegno di legge è corredato da una **relazione illustrativa** e da una **relazione tecnica** nella quale si precisa che **l'attuazione dell'accordo non produce effetti finanziari sul gettito fiscale**.

Il provvedimento è altresì corredato di **Analisi tecnico-normativa** e da una Dichiarazione di esclusione dall'AIR, in quanto rientrante nella categoria dei disegni di legge di autorizzazione alla ratifica di trattati internazionali.

Rispetto delle competenze legislative costituzionalmente definite

Il provvedimento si inquadra nell'ambito delle materie "politica estera e rapporti internazionali dello Stato" (art. 117, secondo comma, lettera a) Cost.) riservate alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.