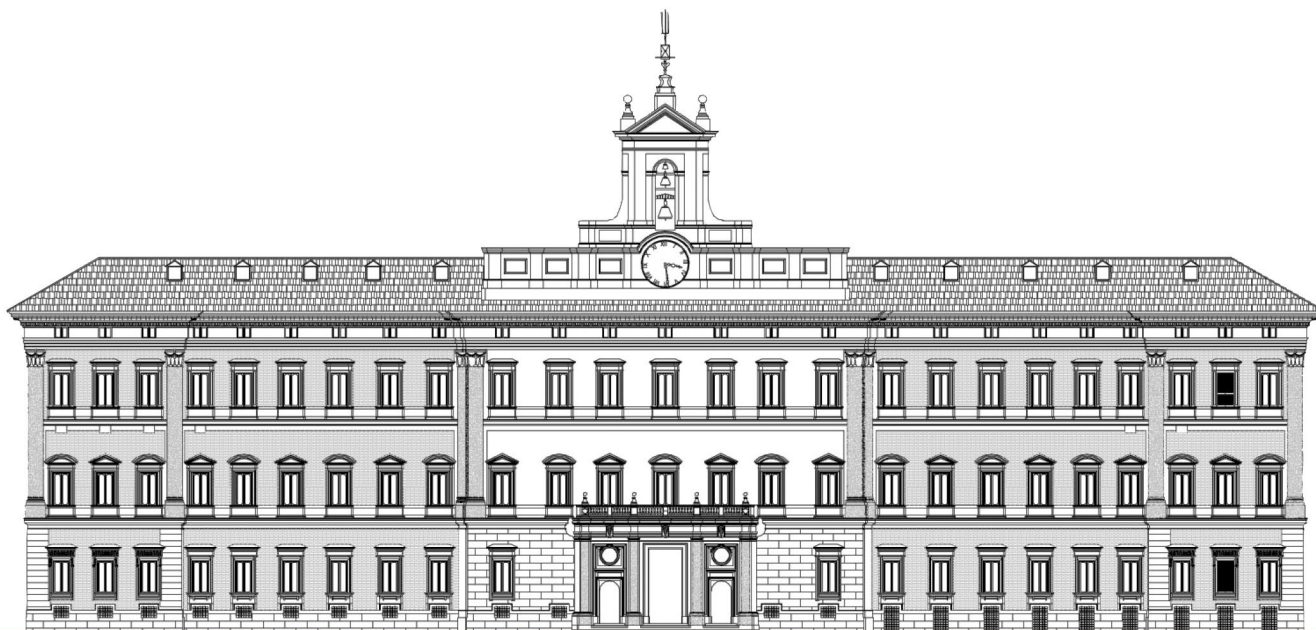




Camera dei deputati

XIX LEGISLATURA



Verifica delle quantificazioni

A.C. 2029

Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Repubblica del Kosovo per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, con Protocollo, fatta a Pristina il 22 giugno 2021

(Approvato dal Senato - A.S. 1089)

N. 313 – 5 marzo 2025



Camera dei deputati

XIX LEGISLATURA

Verifica delle quantificazioni

A.C. 2029

Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Repubblica del Kosovo per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, con Protocollo, fatta a Pristina il 22 giugno 2021

(Approvato dal Senato - A.S. 1089)

N. 313 – 5 marzo 2025

La verifica delle relazioni tecniche che corredano i provvedimenti all'esame della Camera e degli effetti finanziari dei provvedimenti privi di relazione tecnica è curata dal Servizio Bilancio dello Stato.

La verifica delle disposizioni di copertura è curata dalla Segreteria della V Commissione (Bilancio, tesoro e programmazione).

L'analisi è svolta a fini istruttori, a supporto delle valutazioni proprie degli organi parlamentari, ed ha lo scopo di segnalare ai deputati, ove ne ricorrano i presupposti, la necessità di acquisire chiarimenti ovvero ulteriori dati e informazioni in merito a specifici aspetti dei testi.

SERVIZIO BILANCIO DELLO STATO – Servizio Responsabile

☎ 066760-2174 / 066760-9455 – ✉ bs_segreteria@camera.it

SERVIZIO COMMISSIONI – Segreteria della V Commissione

☎ 066760-3545 / 066760-3685 – ✉ com_bilancio@camera.it

INDICE

PREMESSA	3
VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI	4
ARTICOLI DA 1 A 4 DEL DISEGNO DI LEGGE DI RATIFICA	4
AUTORIZZAZIONE ALLA RATIFICA, ORDINE DI ESECUZIONE, CLAUSOLA DI INVARIANZA FINANZIARIA ED ENTRATA IN VIGORE.	4
ARTICOLI DA 1 A 9 DELLA CONVENZIONE	5
CAMPO DI APPLICAZIONE, DEFINIZIONI, REDDITI IMMOBILIARI, UTILI DELLE IMPRESE, TRASPORTO MARITTIMO E AEREO, IMPRESE ASSOCIATE.	5
ARTICOLI 10-13 DELLA CONVENZIONE	7
DIVIDENDI, INTERESSI, CANONI, UTILI DI CAPITALE.	7
ARTICOLI DA 14 A 21 DELLA CONVENZIONE	10
PROFESSIONI INDIPENDENTI, LAVORO SUBORDINATO, COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI, ARTISTI E SPORTIVI, PENSIONI, FUNZIONI PUBBLICHE, STUDENTI, ALTRI REDDITI	10
ARTICOLI DA 22 A 30 DELLA CONVENZIONE	14
ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE, NON DISCRIMINAZIONE, PROCEDURA AMICHEVOLE, SCAMBIO DI INFORMAZIONI, ASSISTENZA NELLA RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE, MEMBRI DELLE MISSIONI DIPLOMATICHE E DEGLI UFFICI CONSOLARI, DIRITTO AI BENEFICI, ENTRATA IN VIGORE, DENUNCIA	14

Informazioni sul provvedimento

A.C.	2029
Titolo:	Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Repubblica del Kosovo per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, con Protocollo, fatta a Pristina il 22 giugno 2021
Iniziativa:	governativa
Iter al Senato:	sì
Relazione tecnica (RT):	presente
Relatori per le Commissioni di merito:	Mura (FDI)
Commissioni competenti:	III (Esteri)

PREMESSA

Il disegno di legge in esame autorizza la ratifica e l'esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Repubblica del Kosovo per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, con Protocollo, fatta a Pristina il 22 giugno 2021.

Il provvedimento, già approvato dal Senato (AS 1089), è costituito di 4 articoli ed è corredato di relazione tecnica, verificata positivamente dalla Ragioneria generale dello Stato.

La Convenzione è formata da 30 articoli e segue i principi previsti dal Modello OCSE di Convenzione sulle doppie imposizioni vigente.

Inoltre, il Governo ha depositato una Nota tecnica presso la Commissione Bilancio del Senato¹, in risposta a richieste di chiarimento formulate nel corso dell'esame dell'atto. Di tale documentazione si dà conto nella presente Nota ove necessario.

Si esaminano di seguito le norme della Convenzione considerate dalla relazione tecnica nonché le altre disposizioni che presentano profili di carattere finanziario.

¹ *Cfr.* Nota tecnica depositata dal rappresentante del Governo nel corso della seduta della 5ª Commissione Bilancio del Senato, in sede consultiva, in data 24 aprile 2024.

VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI

ARTICOLI da 1 a 4 del disegno di legge di ratifica

Autorizzazione alla ratifica, ordine di esecuzione, clausola di invarianza finanziaria ed entrata in vigore.

Le norme recano l'autorizzazione alla ratifica (articolo 1), l'ordine di esecuzione (articolo 2) e stabiliscono la data di entrata in vigore del presente disegno di legge (articolo 4). Inoltre recano apposita clausola di neutralità finanziaria concernente l'attuazione della predetta legge, precisando che all'adempimento dei compiti da essa derivanti le amministrazioni interessate provvedono con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente (articolo 3).

La relazione tecnica non ascrive alle norme in esame effetti finanziari.

La RT precisa, come premessa metodologica all'esame delle singole disposizioni con profili finanziari della Convenzione, che le valutazioni sono state compiute sulla base dei dati e delle informazioni emerse dalle dichiarazioni annuali dei sostituti d'imposta Modello 770 e modello CU per gli anni di imposta 2016-2021.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le disposizioni, oltre a prevedere l'autorizzazione alla ratifica (articolo 1), l'ordine di esecuzione (articolo 2) e la data di entrata in vigore del presente disegno di legge (articolo 4), recano una clausola di invarianza finanziaria riferita all'intero provvedimento (articolo 3). Al riguardo, si rinvia a quanto osservato in relazione alle disposizioni dell'Accordo.

In merito ai profili di copertura finanziaria, si fa presente che l'articolo 3 reca una clausola di invarianza riferita all'intero provvedimento, ai sensi della quale dall'attuazione del disegno di legge in esame non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica e le amministrazioni interessate provvedono all'adempimento dei compiti derivanti dall'esercizio del provvedimento con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente. Al riguardo, nel rilevare che la disposizione, discostandosi dalla formulazione consolidata nella prassi, fa riferimento all'esercizio della legge anziché alla sua attuazione, non si hanno osservazioni.

ARTICOLI da 1 a 9 della Convenzione

Campo di applicazione, definizioni, redditi immobiliari, utili delle imprese, trasporto marittimo e aereo, imprese associate.

Le norme stabiliscono l'ambito di applicazione dell'intesa bilaterale, individuando:

- i soggetti (le persone fisiche e giuridiche residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti) (articolo 1);
- l'oggetto (l'IRPEF, l'IRES, e l'IRAP per la parte italiana, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta sul reddito delle società per la parte kosovara) (articolo 2);
- le definizioni generali (articolo 3), la nozione di residenza (articolo 4) e quella di stabile organizzazione (articolo 5);
- il criterio secondo cui i redditi immobiliari sono imponibili nello Stato in cui sono situati i beni immobili (articolo 6);
- il criterio generale l'imponibilità degli utili d'impresa esclusivamente nello Stato di residenza di quest'ultima e l'imponibilità di detti redditi nello Stato della fonte, solo nella misura in cui essi siano attribuibili ad una stabile organizzazione (articolo 7);
- l'imponibilità degli utili derivanti dall'esercizio di navi o aeromobili in traffico internazionale, se maturati da un'impresa di uno Stato contraente, soltanto in detto Stato contraente (articolo 8);
- la possibilità di rettifiche nell'attribuzione degli utili ad imprese associate, in misura tale da considerare, quali condizioni del rapporto commerciale, quelle che si sarebbero applicate tra imprese indipendenti (clausola dei trasferimenti infragruppo) (articolo 9).

La relazione tecnica non ascrive alle norme in esame alcun effetto finanziario, con argomentazioni diverse in ragione del contenuto peculiare di ciascuna disposizione.

- Con riferimento all'articolo 7 (utili delle imprese), la RT asserisce che il principio convenzionale per il quale, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate mediante stabili organizzazioni è coerente con quanto previsto dall'articolo 23, comma 1, lettera *e*) del TUIR.²
- Per quanto concerne l'articolo 8, la RT si limita a chiarire la portata applicativa della disposizione, specificando che, in linea con quanto raccomandato in ambito OCSE, si ritiene che debba intendersi che gli utili derivanti dall'esercizio, in traffico

² Ai sensi dell'articolo 23 del TUIR (applicazione dell'imposta ai non residenti), l'imposta viene applicata ai non residenti, tra gli altri, nel caso in cui i redditi d'impresa derivino da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

internazionale, della navigazione marittima ed aerea siano tassati esclusivamente nel Paese in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa di navigazione.

- In merito all'articolo 9, paragrafo 2, la RT precisa che gli aggiustamenti corrispondenti alla rettifica primaria, nel rispetto del principio di libera concorrenza, sono in linea con la normativa italiana sui prezzi di trasferimento infragruppo, di cui all'articolo 110 del TUIR e all'articolo 31-*quater* del DPR 600 del 1973, in base alla quale le rettifiche in diminuzione possono essere effettuate anche al di fuori dell'instaurarsi di una procedura amichevole ai sensi dell'articolo 24 della Convenzione in esame.

Il **Governo**, nel corso dell'esame al Senato³, ha confermato l'assenza di effetti negativi di gettito con riguardo agli articoli 4 (definizione di residente), 5 (stabile organizzazione) e 6 (redditi immobiliari).

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le disposizioni in esame definiscono l'ambito di applicazione della Convenzione, individuando i soggetti (articolo 1), l'oggetto (articolo 2), le definizioni generali (articolo 3), le nozioni di residenza (articolo 4) e di stabile organizzazione (articolo 5), il regime di imponibilità dei redditi immobiliari (articolo 6), degli utili delle imprese (articolo 7), anche con riguardo a quelli derivanti dall'esercizio di navi o aeromobili in traffico internazionale (articolo 8), nonché la possibilità di rettifiche nell'attribuzione degli utili tra imprese associate (articolo 9).

La relazione tecnica non ascrive alcuna variazione di gettito agli articoli 7 e 9, precisando che le relative disposizioni sono coerenti con la normativa nazionale in materia (gli utili d'impresa sono imponibili soltanto nello Stato di residenza dell'impresa *ex* articolo 23, comma 1, lettera *e*), del TUIR e le rettifiche in diminuzione possono essere effettuate anche al di fuori dell'instaurarsi di una procedura amichevole in linea con quanto disposto dall'articolo 110, comma 7, del TUIR).

Ciò premesso, anche in considerazione dei chiarimenti forniti dal Governo presso la Commissione Bilancio del Senato, non si formulano osservazioni.

³ *Cfr.* Nota tecnica depositata dal rappresentante del Governo, nel corso della seduta, in sede consultiva, del 24 aprile 2024, della 5ª Commissione (Bilancio) del Senato.

ARTICOLI 10-13 della Convenzione

Dividendi, interessi, canoni, utili di capitale.

Le norme disciplinano il regime impositivo dei redditi di capitale. In particolare viene disposto che:

- i dividendi costituiscono reddito imponibile nello Stato del percettore. Tuttavia, in presenza di specifici requisiti del beneficiario⁴, lo Stato contraente della società partecipata applica una imposta con aliquota non superiore al 5 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi (ridotta allo 0 per cento se il percettore detiene direttamente almeno il 25 per cento del capitale della società erogante per un periodo di almeno 365 giorni). Sono altresì previste ipotesi di esenzione fiscale e disposizioni dirette ad evitare un utilizzo elusivo della norma (articolo 10);
- gli interessi costituiscono reddito imponibile nello Stato del percettore. Tuttavia, in presenza di specifici requisiti del beneficiario⁵, lo Stato della società erogante applica una imposta con aliquota non superiore al 10 per cento dell'ammontare lordo degli interessi (ridotta allo 0 per cento se il percettore detiene direttamente almeno il 25 per cento del capitale della società erogante). Sono altresì previste ipotesi di esenzione fiscale e disposizioni dirette ad evitare un utilizzo elusivo della norma (articolo 11);
- i canoni sono assoggettati a imposta nello Stato di residenza del percettore, salvo eccezioni (articolo 12);
- le plusvalenze seguono in generale un criterio esclusivo di imponibilità (articolo 13).

La relazione tecnica, in relazione a ciascuna delle disposizioni in esame, fornisce una valutazione degli oneri da esse derivanti come segue.

- Con riguardo al regime di imponibilità dei dividendi, le disposizioni di cui all'articolo 10, introducendo il principio della tassazione concorrente e limitando l'applicazione della ritenuta ad un'aliquota non superiore al 5 per cento (0 per cento nel caso in cui la società a favore di cui i dividendi vengono erogati sia detentrica direttamente di almeno il 25 per cento del capitale della società erogante), comporterebbero una riduzione del prelievo fiscale sui dividendi in

⁴ Ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 4, le disposizioni di cui ai paragrafi 1 e 2 del medesimo articolo si applicano se il beneficiario non esercita nell'altro Stato contraente, di cui è residente la società che paga i dividendi, un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, oppure svolga in detto altro Stato una professione indipendente mediante una base fissa ivi situata, e la partecipazione generatrice dei dividendi si ricolleggi a tale stabile organizzazione o base fissa.

⁵ Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 5, le disposizioni di cui ai paragrafi 1 e 3 del medesimo articolo si applicano se il beneficiario non esercita nell'altro Stato contraente da cui provengono gli interessi un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, oppure svolga in detto altro Stato una professione indipendente mediante una base fissa ivi situata, ed il creditore generatore degli interessi si ricolleggi a tale stabile organizzazione o base fissa.

uscita dall'Italia in quanto configurerebbero una disciplina più favorevole rispetto alla quella attualmente applicata. Dall'esame dei dati delle dichiarazioni dei sostituti di imposta rilevati sul Mod. 770 per gli anni di imposta considerati (2016-2021), la RT riferisce che non sono emerse somme riferite alla corresponsione di dividendi a soggetti residenti in Kosovo, in continuità rispetto ai dati dichiarati per l'anno precedente. Pertanto, la RT non ascrive alcun effetto di gettito alla norma convenzionale.

- Con riferimento al regime di imponibilità degli interessi di cui all'articolo 11, la RT riferisce che la previsione convenzionale comporterebbe una leggera riduzione del prelievo fiscale sugli interessi in uscita dall'Italia in quanto più favorevole rispetto alla normativa attualmente vigente. Non si avrà imposizione concorrente, qualora il beneficiario effettivo sia uno Stato, una sua suddivisione politica o ad un suo ente locale, la Banca centrale di detto Stato, una istituzione finanziaria pubblica costituita in conformità alla legislazione dell'altro Stato contraente, o ad un fondo pensione riconosciuto. Per la stima di eventuali effetti sul gettito di tali disposizioni, sono stati esaminati gli ultimi dati disponibili rilevabili nei Modelli 770, anni di imposta considerati, quadri SF – redditi di capitale, compensi per avviamento commerciale, contributi degli enti pubblici e privati, dalla cui osservazione non sono emersi importi assoggettati a ritenute. Pertanto, in proposito, la RT non segnala effetti sul gettito relativi all'entrata in vigore della norma convenzionale.
- Alle disposizioni di cui all'articolo 12, che prevedono il principio dell'assoggettabilità dei canoni a imposizione esclusiva nello Stato di residenza del percipiente e in specifici casi a imposizione concorrente ad una aliquota non superiore al 5% dell'ammontare lordo dei canoni, la RT non ascrive effetti di gettito poiché sulla base dell'analisi relativa agli anni di imposta considerati, non emergono importi di ritenute riferite a *royalties* percepite da residenti in Kosovo e compensi per uso o concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.
- Ai fini dell'individuazione del regime fiscale applicabile alle plusvalenze derivanti da alienazione di beni immobili situati nell'altro Stato contraente, di beni mobili facenti parte dell'attivo di una stabile organizzazione o della stabile stessa, di navi e aeromobili impiegati in traffico internazionale o di beni mobili adibiti all'esercizio di dette navi o aeromobili, di azioni derivanti in misura superiore al 50 per cento del loro valore da beni immobili situati nell'altro Stato contraente, di ogni altro bene diverso dai precedenti (articolo 13), la RT riferisce che occorre far riferimento non soltanto alla Convenzione, ma anche alla disciplina interna, innanzitutto

verificando se, nel caso specifico, ad esempio, per le plusvalenze realizzate in Italia non ricorra una delle ipotesi di esclusione o esenzione previste dall'art. 23, comma 1, lett. f), del TUIR, ovvero dell'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo n. 461 del 1997. Una volta accertato che la plusvalenza, in base alla disciplina interna, è soggetta ad imposizione in Italia, si deve quindi verificare se la Convenzione escluda la tassazione in Italia del componente di reddito in esame.

Per quanto riguarda gli utili derivanti dall'alienazione di immobili, la RT specifica che la Convenzione non prevede la tassazione in via esclusiva nel Paese in cui l'immobile è situato. Ciò implica che gli utili derivanti dall'alienazione di immobili in Kosovo posseduti da soggetti fiscalmente residenti in Italia continueranno a concorrere alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie, fermo restando il riconoscimento di un credito d'imposta, *ex* articolo 22 della Convenzione, pari alle imposte eventualmente assolte in Kosovo.

- Anche per le plusvalenze derivanti da beni mobili appartenenti ad una stabile organizzazione, la norma in commento non introduce un criterio di tassazione in via esclusiva del reddito nello Stato della stabile organizzazione. Pertanto, con riguardo a entrambe le categorie di plusvalenze – prosegue la RT – valgono le considerazioni suesposte e la constatazione che anche a questi fini la disciplina convenzionale non produce alcuna variazione di gettito.
- Per quanto concerne, invece, la disposizione residuale sugli utili derivanti dall'alienazione di ogni altro bene diverso da quelli sopra menzionati (paragrafo 5), è introdotto il principio di tassazione esclusiva del reddito nel Paese di residenza dell'alienante. Per verificare gli effetti finanziari derivanti dall'applicazione di tale disposizione, la RT ha effettuato l'analisi sui dati presenti nel quadro SO delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta Mod. 770 per gli anni di imposta considerati, relativi all'obbligo di comunicazione da parte degli intermediari delle operazioni che generano redditi diversi di natura finanziaria. In particolare, il quadro SO individua le operazioni imponibili poste in essere con l'intervento di intermediari professionali e degli altri soggetti indicati dall'articolo 10, primo comma, del decreto legislativo n. 461 del 1997 che possono generare redditi diversi di natura finanziaria *ex art. 67, comma 1, lettere da c) a c-quinquies*), del TUIR.
- Sono, invece, escluse le operazioni imponibili poste in essere senza l'intervento di detti soggetti, nonché quelle che non determinano l'emersione di materia imponibile perché escluse o esenti da imposizione, o perché assoggettate a prelievo alla fonte a titolo definitivo nell'ambito dei regimi del risparmio amministrato o gestito. Sulla base delle evidenze risultanti da tale analisi, la RT non riscontra importi relativamente alle operazioni poste in essere negli anni di riferimento.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le disposizioni in esame definiscono un regime di imponibilità sui redditi di capitale.

Con riguardo ai dividendi (articolo 10) e agli interessi (articolo 11), la relazione tecnica non ascrive alle norme effetti finanziari: pur rilevando, infatti, che la disposizione configura una disciplina più favorevole rispetto alla quella attualmente applicabile, tuttavia essa evidenzia che dall'esame dei dati delle dichiarazioni esaminate non sono emerse somme imponibili riferibili alle fattispecie ora disciplinate.

In relazione ai canoni (articolo 12), la relazione tecnica non ascrive effetti finanziari alla norma in esame, non rilevando alcun importo relativo a *royalties* percepite da residenti in Kosovo.

Infine, con riguardo alle plusvalenze derivanti dall'alienazione di varie categorie di beni (articolo 14), la relazione tecnica, avendo effettuato un'analisi delle risultanze relative alle plusvalenze riferite agli utili derivanti dall'alienazione di ogni altro bene diverso da quelli menzionati nei paragrafi dall'1 al 4 dell'articolo 14 (dal momento che soltanto con riguardo a tale fattispecie viene previsto un criterio impositivo più favorevole di quello vigente nel nostro ordinamento), riscontra l'assenza di importi relativamente alle operazioni poste in essere negli anni di riferimento.

Al riguardo, dunque, non si formulano osservazioni alla luce degli elementi forniti dalla relazione tecnica.

ARTICOLI da 14 a 21 della Convenzione

Professioni indipendenti, lavoro subordinato, compensi degli amministratori, artisti e sportivi, pensioni, funzioni pubbliche, studenti, altri redditi

Le norme disciplinano il regime impositivo dei redditi che una persona fisica residente di uno Stato contraente percepisce dall'esercizio di varie attività, stabilendo in particolare che:

- i redditi realizzati nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo sono imponibili nello Stato contraente di residenza del libero professionista ad eccezione del caso in cui egli dispone abitualmente di una base fissa per l'esercizio delle sue attività nell'altro Stato contraente, oppure nel caso in cui il suo soggiorno in detto altro Stato si protragga, nell'arco dell'anno fiscale considerato, per più di 183 giorni. In tali casi, sono imponibili

- in detto altro Stato soltanto i redditi imputabili rispettivamente a detta base fissa o quelli derivanti dal citato soggiorno (articolo 14);
- i redditi di lavoro dipendente corrisposti dall'altro Stato contraente sono imponibili nello Stato di residenza del lavoratore a meno che l'attività del lavoratore sia svolta nell'altro Stato contraente. Inoltre, le remunerazioni percepite a bordo di navi o aeromobili impiegati in traffico internazionale da un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili solo in detto Stato. Infine, sono previste disposizioni di carattere antielusivo con particolare riferimento ai TFR percepiti da soggetti che trasferiscono la residenza all'altro Stato contraente (articolo 15);
 - i compensi e altre retribuzioni analoghe degli amministratori o membri del consiglio di amministrazione di una società sono imponibili nello Stato di residenza della società (articolo 16);
 - i redditi di artista o sportivo di uno Stato contraente percepiti per attività svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili nel luogo di svolgimento dell'attività (articolo 17);
 - le pensioni sono imponibili nello Stato di residenza del soggetto che le percepisce (articolo 18);
 - pensioni e remunerazioni corrisposte da uno Stato contraente ad un soggetto in corrispettivo di servizi resi al Governo di detto Stato sono imponibili soltanto in detto Stato (articolo 19);
 - le somme ricevute da studenti residenti dell'altro Stato contraente, a titolo di mantenimento e istruzione, sono imponibili, per un periodo non superiore a sei anni, solo nell'altro Stato a condizione che esse non provengano da fonti situate nello Stato contraente in cui il soggetto compie i suoi studi (articolo 20);
 - ogni altra tipologia residuale di reddito non oggetto di disciplina nelle precedenti disposizioni segue il criterio dell'imponibilità esclusiva nello Stato di residenza (articolo 21).

La relazione tecnica, in relazione a ciascuna delle disposizioni in esame, fornisce una valutazione degli oneri da esse derivanti come segue.

- Con riferimento al regime di imponibilità dei redditi derivanti dall'esercizio di libera professione o analoghe attività di tipo indipendente di cui all'articolo 14, la RT afferma che l'ambito della norma – in mancanza di disposizioni tassative, ad eccezione del requisito dell'indipendenza – consente di ritenere la categoria in questione assimilabile a quella dei redditi di lavoro autonomo disciplinata dall'articolo 53 del TUIR.

Al riguardo, si rammenta che l'articolo 53 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (TUIR) individua come redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni, dalle prestazioni sportive, oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa, derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali (se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali), le partecipazioni agli utili quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro, le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali, le indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai vice procuratori onorari.

La RT afferma che l'esame delle dichiarazioni presentate per gli anni di imposta considerata non presenta importi riferibili a tali fattispecie.

- Con riguardo alle disposizioni di cui all'articolo 15, che fissano il principio generale della tassazione nello Stato nel quale è effettivamente svolta la prestazione, prevedendo altresì una deroga a questa regola generale, rivolta a disciplinare principalmente i casi in cui l'azienda invia personale all'estero, la RT precisa che la permanenza all'estero di questo personale è normalmente breve e quindi, per facilitare tali situazioni, viene escluso qualsiasi potere impositivo da parte del Paese ospite, a condizione che siano rispettati i seguenti criteri:
 - permanenza nell'altro Stato per un periodo non superiore ai 183 giorni nel corso dell'anno fiscale;
 - pagamento delle remunerazioni da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato;
 - onere delle remunerazioni non sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

In base alla disciplina convenzionale, quindi, opera il principio della tassazione concorrente, ferma restando la tassazione definitiva nello Stato di residenza del prestatore di lavoro. In particolare per i soggetti residenti in Italia continuerà ad operare il principio di tassazione mondiale, mentre per i lavoratori che non possono essere considerati residenti in Italia in base all'articolo 2 del TUIR e/o alla disciplina convenzionale, l'imposizione in Italia è limitata ai redditi ivi prodotti. Per i redditi di lavoro dipendente la RT non rileva, quindi, variazioni di gettito.

- Per quanto concerne i compensi agli amministratori (articolo 16), la RT riferisce che il criterio adottato dalla Convenzione penalizza lo Stato di residenza del percettore spostando la tassazione nello Stato di residenza della società erogante. Di conseguenza, nel caso di amministratori residenti in Italia che ricevono emolumenti da società

residenti in Kosovo, essendo il reddito imponibile in Kosovo, la RT ritiene che non si verificherà alcuna variazione di gettito.

- Con riferimento all'attività svolta dagli artisti e dagli sportivi (articolo 17), la RT afferma che qualunque sia la tipologia del reddito prodotto (lavoro autonomo, lavoro dipendente, impresa) viene disciplinata in modo unitario e tassata nello Stato in cui le prestazioni sono svolte. Lo stesso criterio vale anche nel caso in cui i compensi non vengano erogati direttamente all'artista o allo sportivo, ma ad altro soggetto (ad esempio società alla quale lo sportivo sia legato da rapporto di lavoro). La norma, quindi, riconosce la potestà impositiva dell'Italia sui redditi derivanti dall'attività esercitata nel nostro Paese da tali soggetti, anche se residenti all'estero, e, comunque, non limita il potere di tassazione degli emolumenti percepiti da artisti e sportivi residenti in Italia per attività svolte in Kosovo. Non rilevando, dai dati disponibili, somme corrisposte a sportivi residenti in Kosovo e redditi assimilabili a tali attività erogati da sostituti di imposta italiani, la RT conclude che non si verificherà alcuna variazione di gettito.
- Alla categoria di reddito di carattere residuale di cui all'articolo 21, la RT precisa che la norma convenzionale applica il criterio di tassazione esclusiva nello Stato di residenza del percettore. Dal momento che i dati disponibili per gli anni di imposta considerati non evidenziano flussi di redditi da prestazioni di lavoro autonomo occasionale ed ulteriori importi relativi a redditi non classificabili nei precedenti articoli della Convenzione, la RT non rileva alcuna incidenza sul gettito.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le disposizioni in esame definiscono il regime di imponibilità su redditi derivanti da diverse attività professionali.

In particolare, quanto ai redditi realizzati nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo (articolo 14), la relazione tecnica, evidenziando che l'esame delle dichiarazioni presentate per gli anni di imposta considerata non presenta importi riferibili a tali fattispecie, non ascrive effetti finanziari alla norma. Al riguardo, non si formulano osservazioni.

Quanto ai compensi degli amministratori (articolo 16), la relazione tecnica afferma che il criterio adottato dalla Convenzione penalizza lo Stato di residenza del percettore spostando la tassazione nello Stato di residenza della società erogante. Di conseguenza, la relazione tecnica ritiene che, nel caso di amministratori residenti in Italia che ricevono emolumenti da società residenti in Kosovo, essendo il reddito imponibile in Kosovo, non si verificherà alcuna

variazione di gettito, senza tuttavia fornire informazioni a sostegno di tale invarianza. In proposito, appare pertanto necessario acquisire un chiarimento da parte del Governo.

Con riguardo alle rimanenti disposizioni che disciplinano il regime impositivo sui redditi di artista o sportivo (articolo 17), sulle pensioni (articolo 18), sulle remunerazioni per corrispettivi resi ad uno Stato (articolo 19), sulle somme erogate a studenti da parte dell'altro Stato contraente a titolo di mantenimento e istruzione (articolo 20), non si hanno osservazioni da formulare, giacché si tratta di norme sostanzialmente conformi alle corrispondenti disposizioni di altri analoghi accordi conclusi dallo Stato italiano, a cui usualmente non sono stati ascritti effetti finanziari.

Tale considerazione risulta effettivamente riscontrabile con riferimento a vari Accordi contro le doppie imposizioni. Ad esempio, con riferimento alla XIX legislatura si veda AS. 1127 (Cina) e con riferimento alla XVIII legislatura, si vedano: AC 1769 (Colombia), AC 1767 (Giamaica), AC 1962 (Uruguay), AC 2333 (Gabon).

ARTICOLI da 22 a 30 della Convenzione

Eliminazione della doppia imposizione, non discriminazione, procedura amichevole, scambio di informazioni, assistenza nella riscossione delle imposte, membri delle missioni diplomatiche e degli uffici consolari, diritto ai benefici, entrata in vigore, denuncia

Le norme disciplinano modalità attuative dell'Accordo, prevedendo, in particolare:

- il metodo applicativo dell'Accordo (articolo 22).
Al fine di evitare le doppie imposizioni, dagli elementi di reddito imponibili in ciascuno degli Stati contraenti si deducono le imposte pagate su di essi nell'altro Stato contraente;
- il principio di non discriminazione (articolo 23);
- il meccanismo di procedura amichevole quale strumento di risoluzione delle controversie di carattere interpretativo o applicativo dell'Accordo (articolo 24);
- l'attività di scambio delle informazioni (articolo 25);
- l'attività di assistenza nella riscossione delle imposte (articolo 26);
- la previsione che le disposizioni dell'Accordo lascino impregiudicati i privilegi fiscali di cui beneficiano i membri delle missioni diplomatiche o degli uffici consolari (articolo 27);

- la previsione di una disposizione antiabuso⁶ (articolo 28);
- consuete clausole di stile (articoli 29 e 30).

La relazione tecnica non considera le norme.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva preliminarmente che le disposizioni in esame disciplinano le modalità attuative della Convenzione (articoli 22, 23, 24, 27 e 28), la sua entrata in vigore e durata (articoli 29 e 30), nonché l'attività di scambio di informazioni (articolo 25) e quella di assistenza nella riscossione delle imposte (articolo 26).

Al riguardo, considerato che il disegno di legge che autorizza la ratifica dell'Accordo risulta provvisto di una clausola di neutralità finanziaria, si ritiene opportuno acquisire elementi e informazioni circa le soluzioni tecnico-operative che consentono il pieno svolgimento delle attività di scambio delle informazioni e di assistenza nella riscossione delle imposte, da parte delle amministrazioni interessate nello svolgimento di tali attività, ad invarianza di oneri per la finanza pubblica.

In proposito, si rammenta che, con riferimento ad una disposizione concernente lo scambio di informazioni (articolo 27), contenuta nell'Accordo Italia-Cina per evitare le doppie imposizioni (AS. 1127), la relazione tecnica, per suffragare l'assenza di oneri derivanti dallo svolgimento della predetta attività, asseriva che *"L'ufficio centrale di collegamento e i servizi di collegamento sono ricompresi nell'ambito degli uffici già esistenti presso il Dipartimento delle Finanze, le Agenzie fiscali e la Guardia di Finanza. Essi, ciascuno secondo le competenze stabilite, nell'ambito della loro attività istituzionale, provvedono alle attività di scambio previste dall'Accordo utilizzando le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente."*

Quanto alle rimanenti disposizioni, atteso il loro carattere ordinamentale, non si hanno osservazioni da formulare.

⁶ In particolare, è stata accolta la disposizione cosiddetta *Principal Purpose Test (PPT)*, prevista dall'OCSE, che costituisce lo strumento giuridico per negare l'applicazione del beneficio convenzionale nei confronti di soggetti che abbiano posto in essere intese o transazioni finalizzate principalmente ad ottenere i benefici convenzionali.