



Convenzione con il Governo della Repubblica del Cile per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali

A.C. 3759

Dossier n° 453 - Schede di lettura
26 maggio 2016

Informazioni sugli atti di riferimento

A.C.	3759
Titolo:	Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica del Cile per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatta a Santiago il 23 ottobre 2015
Iniziativa:	Governativa
Firma dell'Accordo:	Sì
Numero di articoli:	4
Date:	
presentazione:	20 aprile 2016
assegnazione:	9 maggio 2016
Commissione competente :	III Affari esteri
Sede:	referente
Pareri previsti:	I Affari Costituzionali, V Bilancio e VI Finanze
Oneri finanziari:	Sì

Contenuto dell'accordo

La *ratio* di questa tipologia di accordi internazionali è quella di evitare una **duplicazione di imposizione** sugli stessi fenomeni economici e giuridici che, se non limitata, arrecherebbe un notevole aggravio a chi opera su un piano "transnazionale".

Il quadro legislativo nazionale vigente prevede norme particolari per il trattamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi dei soggetti non residenti: tali disposizioni si applicano solo se non sono state poste regole a livello internazionale, concordate tra Stati sovrani, quali soggetti primi del diritto internazionale.

Queste regole si concretizzano nella stipula di trattati bilaterali o multilaterali fra Stati, che vengono poi recepiti nelle singole legislazioni nazionali con strumenti diversi a seconda dei modelli costituzionali, derogando alle leggi interne e prevalendo su di esse.

Pertanto nel caso di soggetti non residenti si applicano le disposizioni previste nella convenzione contro le doppie imposizioni qualora essa sia stata stipulata con il paese del soggetto non residente, ratificata dai paesi interessati ed entrata in vigore, oppure le disposizioni previste dalla legislazione nazionale se, rispetto a questa, sono più favorevoli.

Può anche accadere che l'accordo bilaterale o multilaterale prenda in considerazione solo alcuni dei redditi del non residente: in questo caso si avrà un regime integrato fra la legge nazionale e la convenzione internazionale.

Si ricorda altresì l'introduzione di una normativa, nel nostro Paese - analogamente a quanto già previsto in altri ordinamenti - diretta a disciplinare il fenomeno definito comunemente CFC (*Controlled Foreign Corporation*), **mediante l'imputazione al soggetto residente dei redditi prodotti da società controllate residenti in Stati con regime fiscale privilegiato.**

Una preoccupazione di tipo opposto all'esigenza di evitare la doppia imposizione internazionale è quella di evitare anche la mancata imposizione, poiché potrebbe verificarsi un eventuale azzeramento dell'imposizione, **a causa di un utilizzo improprio dei regimi convenzionali** (il c.d. *Treaty shopping*).

A partire dal primo dopoguerra si è andata affermando la necessità di evitare le doppie imposizioni, soprattutto nell'ambito della Società delle Nazioni, che favorì la stipula dei primi importanti trattati (ad esempio quello italo-tedesco del 1925).

Un ulteriore impulso alla stipulazione di tali convenzioni è stato dato negli Anni Cinquanta, specialmente tra gli Stati appartenenti all'area occidentale.

A livello internazionale l'**Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico** (OCSE) ha redatto, nel 1963, un modello di convenzione-tipo, che è stato più volte aggiornato, mentre le **Nazioni Unite**

- con il *Manuale di negoziazione* del 1979 - ha inteso favorire i paesi in via di sviluppo ad accedere ad accordi equi con gli Stati economicamente più forti.

La Convenzione sulle doppie imposizioni tra Italia e Cile e l'annesso Protocollo, firmati a Santiago il 23 ottobre 2015, pongono le basi per una più proficua collaborazione economica tra Italia e Cile, rendendo possibile un'equa distribuzione del prelievo fiscale tra Stato in cui viene prodotto un reddito e Stato di residenza dei beneficiari di esso.

La Convenzione, costituita da 31 articoli e, come accennato, da un Protocollo annesso, mantiene la struttura fondamentale del modello elaborato dall'OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico): essa si applica alla sola imposizione sul reddito, con esclusione di quella sul patrimonio.

Agli articoli 1 e 2 viene delimitato il campo d'applicazione della Convenzione: **i soggetti sono persone fisiche o giuridiche residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti**, mentre le imposte considerate per il Cile sono quelle sul reddito. Per l'Italia le imposte considerate sono quella sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), quella sul reddito delle società (IRES) e l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). La Convenzione si applicherà anche alle imposte future di natura identica o sostanzialmente analoga che verranno istituite successivamente alla firma della Convenzione stessa.

Agli articoli da 3 a 5 si procede alle definizioni: è "residente di uno Stato contraente" colui che in base alla legislazione fiscale di tale Stato è considerato ivi residente, mentre l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività, fornendo servizi e relative attrezzature da utilizzare stabilmente nell'altro Stato contraente. Il concetto di stabile organizzazione include anche i cantieri o i progetti di costruzione e le attività di supervisione ad essi collegate, come anche la prestazione di servizi, ma solo quando tali attività si protraggono nel territorio dell'altra Parte contraente per periodi superiori a sei mesi. La relazione introduttiva al disegno di legge spiega come l'art. 5 recepisca alcuni indirizzi dell'OCSE e del G20 in materia di contrasto dell'elusione fiscale attuata per mezzo della costituzione di una stabile organizzazione, ovvero della frammentazione di essa in molteplici attività.

Gli articoli da 6 a 21 trattano dell'imposizione sui redditi: in particolare, i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae da beni immobili situati nell'altro Stato sono imponibili in quest'ultimo Stato (**art. 6**), mentre gli utili di imprese sono imponibili nello Stato di residenza dell'impresa (art. 7) a meno che questa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente mediante una stabile organizzazione ivi situata – ma anche in questo caso gli utili sono imponibili solo nella misura in cui siano attribuibili alla stabile organizzazione dell'impresa interessata.

A norma dell'art. 8, gli utili da esercizio della navigazione aerea o marittima internazionale sono imponibili solo nel Paese cui fa capo l'effettiva direzione dell'impresa. In riferimento agli utili di imprese associate, invece, le disposizioni dell'art. 9 sono volte a rendere possibili le rettifiche degli utili derivanti da transazioni tra dette imprese, qualora essi differiscano dagli utili che sarebbero stati conclusi nei rapporti tra imprese tra loro indipendenti.

I dividendi societari (**art. 10**) sono imponibili in linea di principio solo nello Stato di residenza del beneficiario (ma sono previste eccezioni in casi determinati), così come gli interessi (art. 11) e le *royalties* o canoni (art. 12): lo Stato in cui tali redditi sono prodotti potrà comunque prelevare sui dividendi un'imposta non superiore al 10 per cento dell'ammontare lordo per i dividendi e per i canoni, e al 15 per cento per gli interessi. Tali soglie si applicano però solo se chi percepisce i dividendi ne è l'effettivo beneficiario. Inoltre, in tutti e tre i casi, se il beneficiario dei cespiti li ha ottenuti esercitando le proprie attività mediante una stabile organizzazione o una base fissa situate nell'altro Stato, essi ricadranno nella normale tassabilità da parte di detto Stato in accordo alla propria legislazione fiscale.

Per quanto concerne gli utili di capitale **l'art. 13** prevede anzitutto che quelli derivanti dall'alienazione di beni immobili situati nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato. Gli utili derivanti dall'alienazione di beni mobili facenti parte della stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato contraente possiede nell'altro Stato contraente, nonché gli utili derivanti dall'alienazione dell'intera stabile organizzazione, ovvero ancora gli utili derivanti da alienazione di beni mobili appartenenti alla base fissa di cui dispone un residente dello Stato contraente nell'altro Stato contraente; risultano imponibili solo nello stato di ubicazione della stabile organizzazione o della base fissa. Gli utili prodotti dall'alienazione di navi o aeromobili utilizzati nel traffico internazionale o di beni mobili a questi correlati sono invece imponibili solo nello Stato contraente di cui è residente il venditore. Vi sono poi dettagliate previsioni sulla tassabilità degli utili che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'alienazione di azioni, interessi o altri diritti analoghi.

Anche per ciò che concerne i redditi da professione indipendente (**art. 14**) o da lavoro subordinato (**art. 15**), il criterio per l'imputazione della loro tassazione sta nella prevalente esplicazione dell'attività in oggetto, se nello Stato di residenza o nell'altro Stato: i redditi di cui all'art. 14 saranno imponibili nello Stato di produzione degli stessi se il beneficiario dispone in tale Stato di una "base fissa", e solo nella misura in cui siano ad essa imputabili. I redditi di cui all'art. 15, invece, saranno imponibili nello Stato in cui vengono prodotti, a meno che il lavoratore, tra l'altro, non soggiorni in tale Stato per un periodo inferiore a 183 giorni in un anno.

L'art. 16 riguarda i compensi degli amministratori, e prevede la loro tassabilità nello Stato di residenza della società dei cui organi l'amministratore è membro. **A norma dell'art. 17**, poi, i compensi per artisti e

sportivi sono tassabili nello Stato di prestazione effettiva dell'attività. Le pensioni, le remunerazioni analoghe e gli eventuali trattamenti di fine rapporto sono invece imponibili solo nello Stato di residenza del beneficiario (**art. 18**).

Le remunerazioni e le pensioni di carattere pubblico, corrisposte da uno Stato contraente a fronte di servizi ad esso resi, sono imponibili solo in detto Stato, salvo il caso che il beneficiario sia residente nell'altro Stato e ne abbia la nazionalità, poiché allora i cespiti divengono imponibili nello Stato di residenza del beneficiario (art. 19).

Per quanto concerne studenti o apprendisti che soggiornino nel territorio dell'altro Stato contraente al solo scopo di compiere studi o formazione professionale, i redditi che ricevono da fonti situate al di fuori dello Stato di temporanea residenza non sono ivi imponibili, ma solo per un periodo che non ecceda sei anni consecutivi a partire dalla data di arrivo dello studente o dell'apprendista (art. 20).

L'art. 21 riguarda l'imposizione su redditi diversi da quelli trattati agli articoli precedenti, e stabilisce che di norma gli elementi di reddito di un residente di uno dei due Stati contraenti siano imponibili solo nello Stato di residenza: tuttavia fanno eccezione i redditi provenienti da fonti varie situate nell'altro Stato contraente.

All'art. 22 vengono definiti i metodi per evitare le doppie imposizioni, mentre l'art. 23 stabilisce il principio di non discriminazione nei confronti dei soggetti nazionali di uno Stato contraente, che non possono subire nell'altro Stato un'imposizione più onerosa di quella cui sarebbero sottoposti i soggetti nazionali di detto Stato. Vengono poi fatti salvi (art. 26) i privilegi fiscali di cui beneficiano i funzionari diplomatici o consolari in base alle regole generali del diritto internazionale e viene prevista la soluzione per via amichevole delle future possibili controversie in merito alla corretta applicazione della Convenzione (art. 24). Si prevede poi (art. 25) lo scambio di informazioni tra le rispettive Autorità, per facilitare l'applicazione dell'Accordo, nel rispetto tuttavia delle proprie legislazioni interne, dei limiti da queste posti alla diffusione di tali informazioni, e del segreto industriale, commerciale o professionale, nonché del fondamentale interesse del mantenimento dell'ordine pubblico nei due Paesi. **Vengono inoltre recepiti nell'art. 25 i più aggiornati standard internazionali per la lotta all'evasione e all'elusione fiscale, incluso il superamento del segreto bancario (par. 5 dell'art. 25).**

L'art. 27 concerne i benefici previsti dalla Convenzione, e si incentra su due previsioni principali, la prima delle quali è volta a impedire l'applicazione della Convenzione nei confronti di soggetti che abbiano posto in essere intese o transazioni esclusivamente finalizzate a ottenere i benefici in essa previsti. La seconda previsione riguarda invece la clausola volta a prevenire gli abusi realizzati attraverso triangolazioni operate mediante stabili organizzazioni.

L'art. 28 è stato inserito su richiesta del Cile, conformemente a quanto previsto nelle Convenzioni in materia che il paese sudamericano ha concluso con quasi tutti gli Stati europei e/o i membri dell'OCSE, e concerne la salvaguardia di alcune disposizioni e prassi cilene su diversi profili della Convenzione in esame. D'altra parte, invece, l'art. 29 recepisce la prassi italiana sui rimborsi della eventuale maggiore imposta trattenuta in eccedenza rispetto a quanto previsto dalla Convenzione in esame, qualora il sostituto d'imposta non operi direttamente sulla base delle minori ritenute previste dalla Convenzione stessa.

Gli artt. 30 e 31 contengono disposizioni finali relative all'entrata in vigore, alla denuncia e alla cessazione degli effetti della Convenzione, la cui durata è illimitata: è prevista tuttavia la facoltà di denuncia da parte di uno Stato contraente, per via diplomatica ed entro il 30 giugno di ciascun anno, ma non prima di cinque anni dall'entrata in vigore.

Per quanto concerne il **Protocollo** che è parte integrante della Convenzione, esso contiene norme interpretative e di integrazione: la relazione introduttiva al disegno di legge segnala in particolare il punto 9 del Protocollo, concernente gli articoli 11 e 12 della Convenzione, in base al quale nel momento in cui il Cile dovesse successivamente concludere con un paese dell'OCSE intese più favorevoli rispetto alla tassazione sugli interessi e i canoni, queste si estenderebbero anche alla Convenzione bilaterale con l'Italia, previa debita informazione delle autorità del nostro Paese.

Contenuto del disegno di legge di ratifica

Il disegno di legge si compone di quattro articoli: il primo reca l'autorizzazione alla ratifica della Convenzione italo-cilena sulle doppie imposizioni del 23 ottobre 2015 e dell'annesso Protocollo, il secondo il relativo ordine di esecuzione.

L'art. 3 contiene le disposizioni relative alla **copertura finanziaria del provvedimento**, il cui è onere è individuato in **425.000 euro annui** a decorrere dal 2017, cui si provvede mediante riduzione dello stanziamento del fondo speciale di parte corrente, nell'ambito del programma "Fondi di riserva e speciali" della missione "Fondi di ripartire" dello stato di previsione del Ministero dell'economia, con parziale utilizzazione dell'accantonamento relativo al Ministero degli affari esteri.

L'art. 4, infine, prevede l'entrata in vigore della legge di autorizzazione alla ratifica per il giorno successivo a quello della pubblicazione in *Gazzetta ufficiale*.

La **relazione tecnica** che correda il disegno di legge di autorizzazione alla ratifica ascrive gli oneri, in

termini di **perdita di gettito**, alle disposizioni seguenti:

- Art. 7: utili delle imprese: 9.000 euro
- Art. 10: dividendi: 60.000 euro
- Art. 11: interessi: 180.000 euro
- Art. 12: royalties: 50.000 euro
- Art. 13: utili di capitale: 65.000 euro
- Art. 14: professioni indipendenti: 15.000 euro
- Art. 21: redditi diversi: 46.000 euro

Il disegno di legge è altresì corredato di **Analisi tecnico-normativa (ATN)** e **Analisi dell'impatto della regolamentazione (AIR)**.

L'Analisi tecnico-normativa ricorda anzitutto che ai sensi dell'art. 23 Cost. la norma tributaria ha come fonte primaria la legge dello Stato: appare dunque corretto lo strumento della legge di autorizzazione alla ratifica per il recepimento della Convenzione italo-cilena nel nostro ordinamento nazionale. Per ciò che riguarda l'impatto sull'ordinamento italiano, viene ricordato l'art. 75 del DPR 600 del 1973, in base al quale gli accordi internazionali di carattere fiscale resi esecutivi in Italia sono prevalenti rispetto alle norme interne, fatto salvo quanto previsto all'art. 169 del DPR 917 del 1986, ovvero la possibilità di una deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione qualora le disposizioni dell'ordinamento nazionale siano più favorevoli al contribuente. Sempre secondo l'ATN non è necessaria la predisposizione di ulteriori norme di adeguamento dell'ordinamento interno per il recepimento della Convenzione.

Per quanto infine concerne l'Analisi di impatto della regolamentazione, si sostiene qui che la verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi indicati sarà costituita dalla valutazione dell'eventuale incremento delle attività di interscambio commerciale e finanziario con il Cile. La responsabilità dell'attuazione della Convenzione nei due Paesi è posta in capo alle rispettive Autorità amministrativo-fiscali.

Rispetto delle competenze legislative costituzionalmente definite

Il provvedimento s'inquadra nell'ambito della materia **politica estera e rapporti internazionali dello Stato** e sistema tributario dello Stato, demandate alla competenza legislativa esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettere a) ed e) della Costituzione.