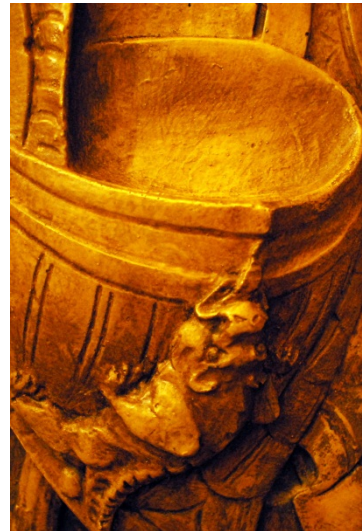




IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer



Mastercourse Fiscalità internazionale

Parma, 13.05.2014

Prof. Piergiorgio Valente



Modello di Convenzione OCSE

La struttura del Modello di Convenzione OCSE

- Trentuno articoli con i relativi Commentari
- Osservazioni agli articoli degli Stati membri
- Riserve agli articoli degli Stati membri
- Posizioni di alcuni Stati terzi



La struttura del Modello di convenzione OCSE

- Suddivisione in 7 Capitoli
 - Capitolo I: Campo di applicazione della Convenzione (articoli 1 e 2).
 - Capitolo II: Definizioni generali (articoli da 3 a 5)
 - Capitolo III: Imposizione dei redditi (articoli da 16 a 21)
 - Capitolo IV: Imposizione del patrimonio (articolo 22)
 - Capitolo V: Metodi per l'eliminazione della doppia imposizione (articolo 23 A e B)
 - Capitolo VI: Disposizioni speciali (articoli da 24 a 29)
 - Capitolo VII: Disposizioni finali (articoli 30 e 31)



Sfera soggettiva di applicazione

- sfera soggettiva di applicazione è costituita dalle persone fisiche e giuridiche residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti.



Sfera oggettiva di applicazione

- In merito alla sfera oggettiva di applicazione, essa si riferisce sia alle imposte sul reddito che a quelle sul patrimonio, tenuto conto della vigenza di imposte patrimoniali nel sistema fiscale sloveno.



Imposte italiane considerate

- Tra le «*imposte considerate*» figurano, per l'Italia (articolo 2, paragrafo 3, della Convenzione) l'IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche), l'IRPEG (imposta sul reddito delle persone giuridiche) e l'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive), quest'ultima giustificata dall'esistenza nel sistema fiscale sloveno di imposte locali di cui la controparte ha dato assicurazione.
- In virtù della previsione contenuta nell'articolo 2, paragrafo 4, l'IRPEG deve ora intendersi sostituita dall'IRES (imposta sul reddito delle società), introdotta dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.



Modello di convenzione OCSE

Articolo 3 - Definizioni generali

“**Persona**”

- persone fisiche
- società (qualsiasi persona giuridica o ente considerato persona giuridica ai fini dell'imposizione)
- ogni altra associazione di persone

Articolo 3(2)

Per l'applicazione della Convenzione in qualunque momento da parte di uno Stato contraente, le espressioni non ivi definite hanno, a meno che il **contesto** non richieda una diversa interpretazione, il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la Convenzione si applica, prevalendo ogni significato attribuito dalle leggi fiscali applicabili di detto Stato sul significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato



Modello di convenzione OCSE

Articolo 3 - Definizioni generali

“**Persona**”

- persone fisiche
- società (qualsiasi persona giuridica o ente considerato persona giuridica ai fini dell'imposizione)
- ogni altra associazione di persone

Articolo 3(2)

Per l'applicazione della Convenzione in qualunque momento da parte di uno Stato contraente, le espressioni non ivi definite hanno, a meno che il **contesto** non richieda una diversa interpretazione, il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la Convenzione si applica, prevalendo ogni significato attribuito dalle leggi fiscali applicabili di detto Stato sul significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato



Modello di convenzione OCSE

Articolo 4 - Residenza

Ai fini della presente convenzione, l'espressione “*residente di uno Stato contraente*” designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo/della sua:

- domicilio/residenza
- sede di direzione
- ogni altro criterio di natura analoga

Tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in detto Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato (...)



Modello di convenzione OCSE

Articolo 4 - Residenza

Residenza di una persona fisica in entrambi gli Stati contraenti $\Rightarrow$ *tie-breaker rules* per attribuire la residenza ai fini pattizi:

- abitazione permanente
- centro degli interessi vitali
- luogo di soggiorno abituale
- nazionalità

In caso di inidoneità dei criteri precedenti $\Rightarrow$ accordo tra le autorità competenti degli Stati contraenti



Modello di convenzione OCSE

Articolo 4 - Residenza

Residenza di una società in entrambi gli Stati contraenti $\Rightarrow$ *tie-breaker rule* per attribuire la residenza ai fini pattizi:

➤ sede della direzione effettiva

Commentario all'Art. 4



Art. 6 - Redditi immobiliari

- La tassazione dei redditi immobiliari (articolo 6) spetta al Paese in cui sono situati gli immobili.



Art. 7 - Redditi di impresa

- è attribuito il diritto esclusivo di tassazione 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, lo Stato in cui è localizzata la stabile organizzazione ha il potere di tassare gli utili realizzati sul suo territorio mediante tale stabile organizzazione.
- L'Italia si è riservata il diritto di considerare residente l'impresa che ha l'oggetto principale in Italia (attenzione alle imprese transfrontaliere che delocalizzano solo la produzione).



Art. 8 - navigazione

- Coerentemente al modello OCSE, gli utili derivanti dall'esercizio, in traffico internazionale, della navigazione marittima ed aerea (articolo 8), sono tassati esclusivamente nel Paese in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa di navigazione.
- La medesima disposizione si applica agli utili derivanti dalla partecipazione ad un fondo comune (*pool*), a un esercizio in comune o ad una agenzia di esercizio internazionale della navigazione.



Art. 9 - Imprese associate

- Relativamente alla disciplina convenzionale delle imprese associate, in linea con quanto indicato in sede OCSE, il paragrafo 2 dell'articolo 9 consente agli Stati contraenti di effettuare rettifiche in aumento o in diminuzione dei redditi accertati dalle rispettive amministrazioni fiscali e di procedere ai conseguenti aggiustamenti.
- Nel contempo, onde garantire pienamente l'interesse generale dell'amministrazione fiscale italiana e in accordo con la nostra legislazione interna, la disposizione finale stabilisce che possono porsi in essere le eventuali rettifiche del reddito accertato soltanto previo esperimento della procedura amichevole prevista all'articolo 26 della Convenzione.



Art. 10 - dividendi

- Fermo restando il principio generale della loro definitiva tassazione nello Stato di residenza del percipiente, sono state stabilite aliquote differenziate di ritenuta dello Stato alla fonte, rispettivamente del 5 per cento, per partecipazioni di almeno il 25 per cento, e del 15 per cento negli altri casi, percentuali rientranti nelle linee indicate dal modello OCSE.



Art. 11 - Interessi

- In ordine al trattamento degli interessi (articolo 11), fermo restando il principio generale di imponibilità nello Stato di residenza del percipiente, è stata prevista la tassazione anche nello Stato della fonte, ma con un'aliquota che non potrà comunque eccedere il 10 per cento dell'ammontare lordo degli interessi.



Art. 12 - *royalties*

- Relativamente al trattamento convenzionale delle *royalties* (articolo 12), è stato previsto, fermo restando il principio di tassazione nel Paese di residenza, il concorrente criterio di tassazione nel Paese della fonte, con una ritenuta che non potrà comunque eccedere il 5 per cento dell'ammontare lordo dei canoni.
- Il principio che sottintende il trattamento convenzionale dei canoni(*royalties*) secondo gli accordi prevede la tassazione degli stessi presso lo Stato di residenza del beneficiario se il residente ne è l'effettivo beneficiario. L'imposizione è applicabile anche nello Stato di provenienza dei canoni, ma nel caso in cui il beneficiario è residente nell'altro Stato contraente tale imposizione non può eccedere il 5 per cento dell'ammontare lordo degli importi in questione.
- La ritenuta attualmente operabile sui redditi derivanti dall'utilizzazione di opere d'ingegno, brevetti industriali, marchi d'impresa, e così via, è pari al 10 per cento sulla parte imponibile di tali compensi (ammontare lordo dei canoni).



Art. 13 - Plusvalenze

- Per quanto concerne il trattamento dei *capital gains* (articolo 13), il criterio di tassazione adottato è, in linea generale, quello raccomandato dall'OCSE, con la previsione della tassabilità dei redditi in questione:
 - nel Paese in cui sono situati i beni cui, ai sensi della Convenzione, è riconosciuta la qualificazione di «*beni immobili*», se trattasi di plusvalenze relative a detti beni;
 - nel Paese in cui è situata la stabile organizzazione o la base fissa, se si tratta 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.



Art. 14 - Lavoro autonomo

- Quanto ai redditi di lavoro autonomo (articolo 14), si applica il principio generale di tassazione esclusiva nel Paese di residenza. Tuttavia, è prevista l'imposizione concorrente nel Paese di prestazione dell'attività, in considerazione dell'eventuale presenza di una base fissa.



Art. 15 - Lavoro dipendente

- Per quanto concerne i redditi di lavoro subordinato (articolo 15), essi sono tassati esclusivamente nel Paese di residenza del percipiente, a meno che l'attività non sia svolta nell'altro Stato. In tal caso, infatti, si ha imponibilità in detto altro Stato.
- Tuttavia, si ritorna alla tassazione esclusiva nel Paese di residenza qualora ricorrano gli usuali criteri:
 - a) della permanenza nell'altro Stato per un periodo non superiore ai 183 giorni nel corso dell'anno fiscale;
 - b) del pagamento delle remunerazioni da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato;
 - c) dell'onere delle remunerazioni non sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.



Art. 16 - Compensi amministratori

- l'articolo 16 prevede la tassabilità di compensi e gettoni di presenza nel Paese di residenza della società che li corrisponde.



Art. 20 - Professori e insegnanti

- L'articolo 20 (professori ed insegnanti) esenta le relative remunerazioni nel Paese di prestazione di tale attività per permanenze non superiori ai due anni.



Art. 22 - Redditi diversi

- I redditi diversi da quelli trattati esplicitamente negli articoli della Convenzione (articolo 22) sono imponibili esclusivamente nello Stato di residenza del percipiente con l'eccezione prevista dal paragrafo 2, ai sensi del quale gli elementi di reddito ivi contemplati sono imponibili nell'altro Stato contraente se connessi ad una stabile organizzazione, o base fissa, situate in detto altro Stato.



Art. 23 - Imposte sul patrimonio

- In merito alle imposte sul patrimonio (art. 23) i beni immobili possono essere tassati nello Stato in cui sono situati.
- Nel caso particolare della proprietà mobiliare costituente parte dell'attivo di una stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato contraente ha nell'altro Stato contraente, questa è imponibile in quest'ultimo Stato.
- Le navi e gli aerei utilizzati nel traffico internazionale saranno imponibili solo nello Stato nel quale è situato il luogo di effettiva direzione dell'impresa. Tutti gli altri elementi del patrimonio saranno imponibili nel Paese di residenza del beneficiario.



Metodo per eliminare la doppia imposizione

- Quanto al metodo per eliminare la doppia imposizione internazionale (articolo 24) che può emergere in dipendenza del riconoscimento convenzionale di un concorrente diritto di imposizione a favore dei due Stati contraenti.



Lo scambio di informazioni

Fonti normative

- **Articolo sullo scambio di informazioni contenuto nelle singole convenzioni (generalmente art. 26)**
- **Direttiva n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977**
- **Direttiva n. 93/2003/CE**
- **Regolamento CE n. 1798/2003**



L'articolo 26

Scambio di informazioni

Quali informazioni?

- **Non è limitato dagli articoli 1 e 2 della convenzione, quindi possono essere scambiate:**
 - **le informazioni necessarie per l'applicazione delle disposizioni della Convenzione;**
 - **quelle necessarie per l'applicazione delle disposizioni interne relative alle imposte di qualsiasi genere (precedentemente, limitato alle sole imposte coperte dalla convenzione);**
 - **quelle relative a soggetti residenti e non residenti.**



Scambio di informazioni

Forme dello scambio di informazioni:

(i) su richiesta

- **L'Amministrazione di uno Stato presenta all'Amministrazione dell'altro Stato una specifica richiesta, per informazioni su un particolare caso concreto:**
 - **sussistenza di una specifica obbligazione di condurre ispezioni e verifiche per fornire le informazioni richieste;**
 - **l'obbligazione non sussiste se l'articolo è redatto in modo da escludere la sussistenza di obbligo (vedi trattato Italia-Svizzera);**
 - **l'obbligazione sussiste anche se le informazioni sono relative alla sola responsabilità per le imposte estere (ma →vedi riserva del Giappone al Commentario)**



Scambio di informazioni

Forme dello scambio di informazioni: (ii) automatico

- **Gli Stati si trasmettono regolarmente e senza previa richiesta, informazioni concernenti alcune categorie di reddito (es. *royalties*, interessi)**
- **E' necessario un previo accordo tra gli Stati**



Scambio di informazioni

Forme dello scambio di informazioni: (iii) spontaneo

- **Uno Stato ottiene informazioni che ritiene utili per l'altro Stato, trasmette le informazioni senza previa richiesta:**
 - **in ambito convenzionale non sussiste un'obbligazione**
 - **in ambito comunitario, la Direttiva prevede un obbligo per gli Stati in alcuni casi (cfr. art. 4; Corte di Giustizia CE, causa C-420/98)**



L'articolo 26

Scambio di informazioni: limiti

Uno Stato non è tenuto:

- (i) ad adottare provvedimenti amministrativi o (ii) a fornire informazioni, in deroga alla propria legislazione o prassi amministrativa;
- (i) ad adottare provvedimenti o (ii) a fornire informazioni che l'altro Stato non potrebbe ottenere in base alla propria legislazione
 - **possibilità di invocare il segreto bancario (cfr. Rapporto Ocse, *Improving Access to Bank Information*, 2003, cap. IV: es. Svizzera, Austria, Lux, Belgio);**
- a fornire informazioni divulgative di un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, oppure informazioni la cui rilevazione sarebbe contraria all'ordine pubblico

Il Commentario invita ad una interpretazione restrittiva

I limiti non si applicano nella Direttiva sul Risparmio



L'articolo 26

Scambio di informazioni

Riservatezza

- **Le informazioni ottenute devono essere tenute segrete**
- **possono essere rilevate sono alle persone o autorità incaricate dell'accertamento e della riscossione e alle autorità giudiziarie**
- **possono essere rilevate al contribuente e al suo legale o rappresentante (Commentario, para. 12)**
- **non possono essere utilizzate per fini diversi da quelli fiscali, salvo nella misura in cui siano state rese pubbliche in sede giudiziaria (Commentario, para. 13)**



L'articolo 26

Scambio di informazioni

Scambi triangolari

- **Stato A e Stato B hanno concluso un trattato**
- **Stato A e Stato C hanno concluso un trattato**
- **A ottiene informazioni da B, in base al loro trattato**
- **Le informazioni possono essere di interesse per C**
- **Può A trasmetterle a C?**
 - **Non è possibile a causa della formulazione dell'art. 26;**
 - **Gli Stati possono prevederlo espressamente**
 - **Nella Direttiva, è ammesso previo consenso dello Stato B**



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer

Piergiorgio Valente

Mail:

p.valente@gebnetwork.it

MILANO

Viale Bianca Maria, 45 – 20122

Tel. +39 02 762613.1

Fax +39 02 76001091

TORINO

Via San Pio V, 27 – 10125

Tel. +39 011 5628970

Fax +39 011 5727604

www.gebpartners.it

