

Contro le doppie imposizioni

La Convenzione Italia-San Marino e il nuovo protocollo di modifica

In data 20 giugno 2012 sono stati ratificati dalla Repubblica di San Marino la Convenzione contro le doppie imposizioni - sottoscritta con l'Italia nel marzo 2002 - e il Protocollo di modifica, sottoscritto il 13 giugno 2012. La sottoscrizione e successiva ratifica dei due accordi segnano un passo fondamentale nel percorso intrapreso da San Marino sul versante della trasparenza in materia fiscale, nonché nei rapporti con l'Italia, Paese dalle evidenti affinità di carattere storico, economico e politico-sociale. L'articolo intende illustrare alcune tra le principali disposizioni della Convenzione contro le doppie imposizioni, così come modificate dal Protocollo del 13 giugno 2012.

di Luca Beccari, Salvatore Mattia

La Repubblica di San Marino si è adeguata agli standards OCSE in materia di trasparenza e scambio di informazioni mediante la sottoscrizione di accordi sulla base dell'art. 26 del Modello OCSE o del Modello di Tax Information Exchange Agreement dell'OCSE del 2002.

L'evoluzione verso un ordinamento giuridico conforme alle più attuali regole OCSE (soprattutto in materia di scambio di informazioni) crea le premesse per un consolidamento della posizione della Repubblica di San Marino nello scenario internazionale.

Nel percorso intrapreso, particolare importanza riveste la Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi fiscali siglata a Roma, il 21 marzo 2002, con lo Stato italiano, nonché il relativo Protocollo di modifica sottoscritto in data 13 giugno 2012.

La Convenzione, introducendo un sistema di regole (di natura pattizia) diretto a disciplinare la tassazione dei flussi di reddito transnazionale e a definire i criteri per eliminare il fenomeno della doppia imposizione, mira a conferire maggiore certezza agli scambi tra i due Paesi. In quest'ottica, si possono realizzare condizioni favorevoli allo sviluppo degli investimenti esteri, tutelati dall'esistenza di un quadro coerente di norme convenzionali in materia tributaria atto a garantire un regolato svolgimento delle operazioni transfrontaliere.

Attraverso la Convenzione, redatta sulla base del Modello OCSE, i due Stati si propongono di:

- rafforzare l'ordinato sviluppo delle relazioni economiche nel contesto di una maggiore cooperazione;
- assicurare che i vantaggi del trattato vadano a beneficio esclusivo dei contribuenti che adempiono i loro obblighi fiscali.

Si illustrano di seguito alcune disposizioni fondamentali della Convenzione, tenendo altresì in considerazione le modifiche apportate dal Protocollo (per approfondimenti cfr. Valente P., "[Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni](#)", Milano, IPSOA, 2012; Valente P., "[San Marino. Fiscalità degli Accordi internazionali](#)", Milano, IPSOA, 2012).

Il trattamento fiscale di dividendi (art. 10), interessi (art. 11) e royalties (art. 12)

Dividendi

Secondo la versione originaria dell'art. 10 della Convenzione, i dividendi corrisposti da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili nello Stato di residenza del percipiente (par. 1). I dividendi possono tuttavia essere tassati anche nello Stato della fonte (par. 2), ma l'aliquota applicabile è pari al 5% nell'ipotesi di cui alla lett. a) (dividendi corrisposti a società che ha detenuto almeno il 25% del capitale della società che distribuisce i dividendi per un periodo minimo di 12 mesi), mentre è pari al 15% nell'ipotesi di cui alla lett. b) (in tutti gli altri casi).

L'Articolo I del Protocollo modifica l'art. 10, par. 2 della Convenzione nella parte in cui prevede che la ritenuta alla fonte applicabile ai dividendi non può eccedere:

"a) lo 0 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi se l'effettivo beneficiario è una società diversa da una società di persone che ha detenuto almeno il 10 per cento del capitale della società che distribuisce i dividendi per un periodo di almeno 12 mesi antecedente alla data

della delibera di distribuzione dei dividendi”;

b) il 15 per cento dell’ammontare lordo dei dividendi in tutti gli altri casi”.

La nuova formulazione appare in linea con le previsioni di cui alla **direttiva madre-figlia** (direttiva n. 90/435/CEE). Secondo l’art. 4 della citata direttiva, quando una società madre, o la sua stabile organizzazione, in virtù del rapporto di partecipazione tra la società-madre e la sua società-figlia, riceve utili distribuiti in occasione diversa dalla liquidazione della società-figlia, lo Stato della società-madre e lo Stato della sua stabile organizzazione:

- si astengono dal sottoporre tali utili ad imposizione, o

- li sottopongono ad imposizione, autorizzando però detta società-madre o la stabile organizzazione a dedurre dall’imposta la frazione dell’imposta societaria relativa ai suddetti utili e pagata dalla società-figlia.

Gli utili distribuiti da una società-figlia alla società madre sono esenti da ritenuta alla fonte, in presenza di determinati requisiti. Lo Stato membro in cui ha sede la società-madre non può riscuotere ritenute alla fonte sugli utili che questa società riceve dalla società-figlia (artt. 5 e 6).

Interessi

Nella versione originaria dell’art. 11 della Convenzione, gli interessi corrisposti da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell’altro Stato contraente sono imponibili nello Stato di residenza del percipiente (par. 1). Gli interessi possono tuttavia essere tassati anche nello Stato della fonte (par. 2), ma se l’effettivo beneficiario è un residente dell’altro Stato contraente, l’aliquota applicabile non può eccedere il 13% dell’ammontare lordo degli interessi.

L’Articolo II del Protocollo modifica l’art. 11, par. 2 della Convenzione in quanto prevede che la ritenuta alla fonte applicabile agli interessi non può eccedere:

“a) lo 0 per cento dell’ammontare lordo degli interessi se l’effettivo beneficiario è una società che ha detenuto almeno il 25 per cento del capitale della società che paga gli interessi per un periodo di almeno 12 mesi antecedente alla data di pagamento degli interessi;

b) il 13 per cento dell’ammontare lordo degli interessi, in tutti gli altri casi”.

La nuova formulazione è in linea con le previsioni di cui alla **direttiva interessi e royalties** (direttiva n. 2003/49/CE) e, in particolare, con l’art. 1, in virtù del quale “i pagamenti di interessi o di canoni provenienti da uno Stato membro sono esentati da ogni imposta applicata in tale Stato su detti pagamenti, sia tramite ritenuta alla fonte sia previo accertamento fiscale”.

Le corrisposizioni di interessi transnazionali tra società consociate sono assoggettate ad imposizione in via esclusiva negli Stati membri in cui sono ubicate le società beneficiarie, mentre viene eliminata ogni forma di imposizione alla fonte, causa di ostacoli economici e finanziari alle società impegnate in attività transfrontaliere (ad es. formalità amministrative onerose, perdite di flussi di cassa, fenomeni di doppia imposizione).

Royalties

La versione originaria dell’art. 12 della Convenzione prevede che le royalties corrisposte da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell’altro Stato contraente sono imponibili nello Stato di residenza del percipiente (par. 1). Le royalties possono tuttavia essere tassate anche nello Stato della fonte (par. 2), ma se l’effettivo beneficiario è un residente dell’altro Stato contraente, l’aliquota applicabile non può eccedere il 10% dell’ammontare lordo delle royalties medesime.

L’Articolo III del Protocollo modifica l’art. 12, par. 2 della Convenzione nella parte in cui prevede che la ritenuta alla fonte applicabile alle royalties non può eccedere:

“a) lo 0 per cento dell’ammontare lordo dei canoni se l’effettivo beneficiario è una società che ha detenuto almeno il 25 per cento del capitale della società che paga i canoni per un periodo di almeno 12 mesi antecedente alla data di pagamento dei canoni;

b) il 10 per cento dell’ammontare lordo dei canoni in tutti gli altri casi”.

La nuova formulazione è in linea con le previsioni comunitarie di cui alla citata direttiva interessi e royalties.

Secondo il par. 1 dell'Articolo V del Protocollo, le disposizioni degli artt. 10 ("Dividendi"), 11 ("Interessi") e 12 ("Royalties") (nella nuova formulazione di cui al Protocollo) si applicano a condizione che sia effettivamente attuato lo scambio di informazioni previsto dall'art. 26 (cfr. infra). Si precisa inoltre che ciascuno Stato contraente può sospendere l'applicazione degli artt. 10, 11 e 12, ove abbia fondato motivo di ritenere che l'art. 26 non sia adeguatamente applicato. Con decorrenza dal primo giorno del secondo mese successivo a quello della comunicazione di sospensione, le aliquote della ritenuta alla fonte applicabili saranno, rispettivamente:

- del 5%, anziché dello 0% (ex art. 10, par. 2, lett. a);
- del 13%, anziché dello 0% (ex art. 11, par. 2, lett. a);
- del 10%, anziché dello 0% (ex art. 12, par. 2, lett. a).

In caso di **sospensione**, le autorità competenti faranno del loro meglio per regolare in via di amichevole composizione il ripristino di un effettivo scambio di informazioni.

Secondo il par. 5 del nuovo Protocollo Aggiuntivo introdotto dal Protocollo (cfr. Articolo VI del Protocollo), con riferimento all'art. 11 ("Interessi"), le disposizioni convenzionali non ostano all'applicazione dell'Accordo tra la Comunità europea e la Repubblica di San Marino (firmato a Bruxelles il 7 dicembre 2004 e attuato con Legge 25 maggio 2005, n. 81) che stabilisce misure equivalenti a quelle previste nella Direttiva 2003/48/CE.

Lo scambio di informazioni (art. 26)

Una modifica significativa, introdotta dal Protocollo, riguarda l'art. 26 della Convenzione, relativo allo scambio di informazioni, il quale viene in tal modo adeguato alle disposizioni della versione 2005 dell'art. 26 del Modello OCSE.

In linea con la formulazione di quest'ultimo articolo, il nuovo par. 1 dell'art. 26 della Convenzione (come modificato dall'Articolo IV del Protocollo) prevede:

"1. Le autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni verosimilmente pertinenti per applicare le disposizioni della presente Convenzione o per l'amministrazione o l'applicazione delle leggi interne relative alle imposte di qualsiasi genere e denominazione prelevate per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o amministrative o dei loro enti locali, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione, nonché per prevenire l'elusione e l'evasione fiscale (...)"

La versione originaria del par. 1 dell'art. 26 della Convenzione statuisce che le autorità competenti "si scambieranno le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle delle leggi interne, ivi comprese quelle dirette a contrastare l'evasione e le frodi fiscali, degli Stati Contraenti relative alle imposte previste dalla Convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione [...]".

In sede di negoziazione del Protocollo, le due delegazioni hanno optato per l'espressione "**verosimilmente pertinenti**" (in luogo dell'espressione "prevedibilmente rilevanti"), ugualmente compatibile con l'obiettivo di cui alla disposizione dell'art. 26 del Modello OCSE.

Nel nuovo art. 26 della Convenzione, sono stati inoltre aggiunti i parr. 4 e 5, i quali si rinviengono nell'art. 26 del Modello OCSE. Il par. 4 dell'art. 26 del Modello OCSE è stato aggiunto nel 2005 al fine di disciplinare esplicitamente lo scambio di informazioni in situazioni nelle quali le stesse non sono richieste per ragioni fiscali interne. Prima dell'inserzione del par. 4, tale obbligo non era espressamente statuito ma era evidenziato dalle prassi seguite dagli Stati membri, le quali mostravano che nella fase di raccolta delle informazioni richieste da una parte convenzionale, gli Stati contraenti spesso utilizzavano gli strumenti d'ispezione o d'investigazione previsti dalle proprie leggi interne.

Il par. 5 dell'art. 26 è invece diretto ad assicurare lo scambio delle informazioni custodite da banche, altre istituzioni finanziarie, delegati, agenti e fiduciari, nonché delle informazioni sugli assetti proprietari. Esso impedisce che uno Stato contraente rifiuti di fornire informazioni ad una controparte convenzionale soltanto perché le stesse sono custodite da una banca o da altra istituzione finanziaria.

In linea con la formulazione di cui ai par. 4 e 5 dell'art. 26 del Modello OCSE, le omologhe disposizioni contenute nel Protocollo (cfr. l'Articolo IV) prevedono:

"4. Se le informazioni sono richieste da uno Stato contraente in conformità al presente Articolo, l'altro Stato contraente utilizzerà i poteri di cui esso dispone per raccogliere le informazioni

richieste, anche qualora le stesse non siano rilevanti per i fini fiscali interni di detto altro Stato. L'obbligo di cui al periodo che precede è soggetto alle limitazioni previste dal paragrafo 3, ma tali limitazioni non possono essere in nessun caso interpretate nel senso di permettere ad uno Stato contraente di rifiutarsi di fornire informazioni solo perché lo stesso non ne ha un interesse ai propri fini fiscali.

5. Le disposizioni del paragrafo 3 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso che uno Stato contraente possa rifiutare di fornire le informazioni solo in quanto le stesse sono detenute da una banca, da un'altra istituzione finanziaria, da un mandatario o una persona che opera in qualità di agente o fiduciario o perché dette informazioni si riferiscono a partecipazioni in una persona".

L'art. 26 della Convenzione, nella formulazione di cui al Protocollo, appare strumento idoneo per la disciplina dello scambio di informazioni tra i due Paesi. I parr. 4 e 5 dell'art. 26 in commento, così come redatti, sono in linea con gli standards internazionali in materia fissati dall'OCSE.

La residenza delle persone giuridiche

Con riferimento alla residenza delle persone giuridiche, si rileva che ai sensi del par. 3 dell'art. 4 della Convenzione, "(q)uando, in base alle disposizioni del par. 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, si ritiene che essa è residente soltanto dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva".

La suindicata disposizione ripropone la corrispondente (art. 4, par. 3) contenuta nel Modello OCSE. In fase di applicazione, essa dovrebbe pertanto essere interpretata alla luce di quanto previsto ai paragrafi 24 ss. del Commentario (incluso il suindicato paragrafo 25 delle Osservazioni).

In sede di negoziazione del Protocollo, è stato convenuto che i due Stati contraenti esamineranno di volta in volta le fattispecie applicative dell'art. 4 della Convenzione in materia di residenza fiscale, tenuto altresì conto della particolare situazione socio-economica e geografica dei due Paesi (cfr. l'art. 1 del nuovo Protocollo Aggiuntivo).

Sullo stesso argomento:

- P.Valente, "[Il network dei Tax Information Exchange Agreements \(TIEA\)](#)", il Quotidiano IPSOA del 3 ottobre 2012.
- P.Valente, "[Il network convenzionale sammarinese](#)", il Quotidiano IPSOA del 2 ottobre 2012.