

Convenzione contro le doppie imposizioni

Italia-San Marino: sottoscritto il nuovo Protocollo di modifica

A distanza di tre anni dalla sigla del testo da parte delle delegazioni sammarinese e italiana, il Protocollo di modifica della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-San Marino è stato sottoscritto a Roma, in data 13 giugno 2012. La sottoscrizione segna un passo fondamentale non solo nel percorso intrapreso da San Marino sul versante della trasparenza in materia fiscale, ma anche nei rapporti con un Paese (l'Italia) dalle evidenti affinità di carattere storico, economico e politico-sociale. Con la sottoscrizione del Protocollo, appare più vicina la ratifica e successiva entrata in vigore della Convenzione contro le doppie imposizioni.

di Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners

A partire dal mese di aprile del 2009, la Repubblica di San Marino ha intrapreso un percorso di riforme del proprio ordinamento interno e internazionale che, in poco tempo, ne ha sancito il pieno allineamento con gli standards di trasparenza e scambio di informazioni in materia fiscale dettati dall'OCSE. Tra gli interventi più significativi vi è senz'altro la stipula del Protocollo di modifica della Convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia, parafato in data 25 giugno 2009 e sottoscritto il 13 giugno 2012.

Si illustrano di seguito le disposizioni più rilevanti del Protocollo, le quali modificano quelle della Convenzione, sottoscritta in data 21 marzo 2002 e non ancora ratificata (per approfondimenti cfr. P.Valente, Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, Milano, IPSOA, 2012, p. 1027 ss.).

Le modifiche al trattamento fiscale dei dividendi (art. 10)

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"

(secondo la versione originaria dell'art. 10, par. 2 della Convenzione, l'aliquota applicabile è pari al 5% nell'ipotesi di cui alla lettera a) ed è pari al 15% nell'ipotesi di cui alla lettera b).

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. 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 (articoli 5 e 6).

In sede di negoziazione con le autorità competenti italiane, non si è optato per una disposizione che prevedesse l'applicazione di una ritenuta alla fonte secondo un'aliquota superiore a "0" e inferiore al 15% (quest'ultima già prevista dall'art. 10, par. 2b della Convenzione). In tale caso:

- la ritenuta alla fonte versata nello Stato contraente in cui ha sede la società che corrisponde i dividendi avrebbe potuto essere portata in detrazione dall'imposta netta dovuta dalla società percipiente ai sensi dell'art. 23 della Convenzione e della rispettiva legislazione fiscale interna;

- qualora il reddito prodotto all'estero (San Marino) concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo (del soggetto italiano), detta ritenuta alla fonte avrebbe dovuto essere ridotta in misura corrispondente (ex art. 165, comma 10, TUIR).

Le modifiche al trattamento fiscale degli interessi (art. 11)

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"

(secondo la versione originaria dell'art. 11, par. 2 della Convenzione, l'aliquota applicabile è pari, in ogni caso, al 13%).

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 corresponsioni 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).

In sede di negoziazione con le autorità competenti italiane, non si è optato per una disposizione che prevedesse l'applicazione di una ritenuta alla fonte secondo un'aliquota superiore a "0" e inferiore al 13% (quest'ultima già prevista dall'art. 11, par. 2 della Convenzione). In tale ipotesi, la ritenuta alla fonte versata nello Stato contraente in cui ha sede la società che corrisponde gli interessi avrebbe potuto essere portata in detrazione dall'imposta netta dovuta dalla società percipiente ai sensi dell'art. 23 della Convenzione e della rispettiva legislazione fiscale interna.

Le modifiche al trattamento fiscale delle royalties (art. 12)

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"

(secondo la versione originaria dell'art. 12, par. 2 della Convenzione, l'aliquota applicabile è pari, in ogni caso, al 10%).

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

In sede di negoziazione con le autorità competenti italiane, non si è quindi optato per una disposizione che prevedesse l'applicazione di una ritenuta alla fonte secondo un'aliquota superiore a "0" e inferiore al 10% (quest'ultima già prevista dall'art. 12, par. 2 della Convenzione). In tale ipotesi, la ritenuta alla fonte versata nello Stato contraente in cui ha sede la società che corrisponde gli interessi avrebbe potuto essere

portata in detrazione dall'imposta netta dovuta dalla società percipiente ai sensi dell'art. 23 della Convenzione e della rispettiva legislazione fiscale interna.

Lo scambio di informazioni (art. 26)

In linea con la formulazione di cui al par. 1 dell'art. 26 del Modello OCSE (versione del 2005), 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 [...]"

(secondo la versione originaria del par. 1 dell'art. 26 della Convenzione "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 delegazioni sammarinese e italiana hanno optato per l'espressione "verosimilmente pertinenti" (in luogo dell'espressione "prevedibilmente rilevanti", di cui all'art. 26 del Modello OCSE), ugualmente compatibile con l'obiettivo di cui all'omologa disposizione 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 nell'ambito dell'art. 26 del Modello OCSE, 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 inteso invece ad assicurare che i limiti del par. 3 dell'art. 26 del Modello OCSE non siano utilizzati per prevenire lo scambio di informazioni custodite da banche, altre istituzioni finanziarie, delegati, agenti e fiduciari, nonché le 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"

(la versione originaria dell'art. 26 della Convenzione non contempla le disposizioni di cui ai citati parr. 4 e 5 dell'art. 26 del Modello OCSE).

In sede di negoziazione del Protocollo, le delegazioni sammarinese e italiana hanno recepito, senza sostanziali modifiche, le disposizioni OCSE.

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.

Le altre disposizioni

La rilevanza che, in sede di negoziazione e parafatura del Protocollo, entrambe le delegazioni hanno attribuito alle disposizioni sullo scambio di informazioni trova riscontro nelle previsioni dell'Articolo V del Protocollo medesimo.

Secondo il par. 1 dell'Articolo V del Protocollo, le disposizioni degli artt. 10 ("Dividendi"), 11 ("Interessi") e 12 ("Canoni") (nella nuova formulazione di cui al Protocollo) si applicano a condizione che sia effettivamente attuato lo scambio di informazioni previsto dall'art. 26. 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, lettera a);
- del 13%, anziché dello 0% (ex art. 11, par. 2, lettera a);
- del 10%, anziché dello 0% (ex art. 12, par. 2, lettera 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.

Pertanto, considerato l'art. 12, paragrafo 2, dell'Accordo tra la Comunità europea e la Repubblica di San Marino, nonché il paragrafo 4 del relativo Memorandum d'intesa, le disposizioni di cui all'art. 26 sullo scambio di informazioni (come riformulato dal Protocollo di modifica) si applicano anche con riferimento ai redditi contemplati dal citato Accordo tra la Comunità Europea e la Repubblica di San Marino.

Con riferimento alla residenza delle persone giuridiche, si rileva che ai sensi del paragrafo 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 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).

Infine, l'Articolo VII del Protocollo prevede che lo stesso entrerà in vigore con le stesse modalità previste dall'art. 30 della Convenzione.