

XVI legislatura

A.S. 937:

"Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica islandese per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Roma il 10 settembre 2002"

Luglio 2008
n. 11



servizio del bilancio
del Senato



Servizio del Bilancio

Direttore dott. Clemente Forte

tel. 3461

Segreteria

tel. 5790

Uffici

Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi

dott.ssa Chiara Goretti

tel. 4487

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata

dott. Luca Rizzuto

tel. 3768

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa

dott. Renato Loiero

tel. 2424

Consigliere addetto al Servizio

dott. Stefano Moroni

tel. 3627

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

INDICE

PREMESSA	1
<i>Articolo 7 (Utili delle imprese)</i>	<i>2</i>
<i>Articolo 8 (Navigazione marittima ed aerea)</i>	<i>4</i>
<i>Articolo 10 (Dividendi)</i>	<i>5</i>
<i>Articolo 12 (Canoni)</i>	<i>7</i>
<i>Articolo 14 (Professioni indipendenti).....</i>	<i>8</i>
<i>Articolo 22 (Altri redditi).....</i>	<i>10</i>

PREMESSA

La presente ratifica si incardina nel più ampio processo di definizione di convenzioni volte ad evitare le doppie imposizioni ed a prevenire evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio.

La relazione illustrativa evidenzia che, nonostante l'Italia rappresenti uno dei principali *partners* commerciali dell'Islanda, quest'ultimo è l'unico membro OCSE con il quale non si sia ancora sottoscritta una convenzione per evitare le doppie imposizioni; si ritiene pertanto che tale evento contribuirà ad incrementare le opportunità d'investimento per gli operatori economici italiani che risulteranno in condizioni di maggiore competitività rispetto alle imprese concorrenti degli altri paesi industriali.

Per quanto concerne l'Islanda, l'ambito di applicazione si riferisce alle imposte sul reddito e a quelle sul patrimonio (atteso che nel sistema fiscale islandese vigono imposte patrimoniali), mentre l'ambito oggettivo di applicazione della convenzione nel sistema fiscale italiano si riferisce all'IRPEF, all'IRES ed all'IRAP¹; tuttavia in merito all'imposta patrimoniale (vigente in Islanda ma non in Italia), il paragrafo 1 del protocollo aggiuntivo della Convenzione prevede una clausola in base alla quale, qualora in Italia venissero reintrodotte imposte sul patrimonio, la Convenzione si estenderà anche a queste ultime.

¹ Ai sensi dell'articolo 2 del paragrafo 3 della Convenzione.

La presente Convenzione è corredata di una RT sui riflessi fiscali di gettito, che si basa su dati disponibili per l'anno 2004 ricavati dalle dichiarazioni annuali dei sostituti d'imposta mod. 770/2005. In via generale evidenzia che l'impatto finanziario complessivo delle disposizioni contenute nella Convenzione non dovrebbe determinare significative variazioni di gettito, atteso il numero esiguo di soggetti coinvolti (operanti in Italia e residenti in Islanda e viceversa).

Per le finalità di questo lavoro, verranno esaminati esclusivamente gli articoli che hanno riflessi di natura finanziaria di segno negativo, per i quali peraltro, pur essendo quantificati nella RT in misura esigua, non viene prevista alcuna copertura finanziaria.

Articolo 7 *(Utili delle imprese)*

Per tale tipologia di reddito è prevista la tassazione da parte dello Stato di residenza dell'impresa, fatto salvo il caso in cui questa svolga la propria attività nell'altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione², per cui invece varrà la residenza di quest'ultima. L'articolo quindi pone particolare attenzione nel dettagliare le modalità di determinazione degli utili della stabile organizzazione nonché le modalità applicative della disciplina³.

² In tal caso sarà lo Stato in cui si trova la stabile organizzazione a tassare i redditi realizzati sul proprio territorio.

³ Definendo ad esempio le modalità di riparto degli utili conseguiti, o la validità temporale di attribuzione degli stessi.

La RT evidenzia che tale disciplina potrebbe comportare effetti di natura finanziaria per quanto concerne i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate nel territorio dello Stato.

Infatti, il principio della tassazione nello Stato di residenza dell'impresa contemplato dalla Convenzione in esame, va a porsi in contrasto con la normativa vigente in Italia, per cui si considerano prodotti nel territorio dello Stato i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato⁴.

Evidenzia per tale situazione un ammontare di redditi pari a circa 51migliaia di euro di imponibile e ritenute per complessive 15migliaia di euro (ad oggi viene infatti operata una ritenuta del 30% sui compensi comunque percepiti nell'ambito di tali prestazioni).

Conclude evidenziando che non si determinerà alcuna ulteriore variazione di gettito rilevante, rispetto a quella quantificata e pari a 15migliaia di euro.

Al riguardo si evidenzia preliminarmente che non viene precisata la banca dati di riferimento utilizzata per la stima di tali ammontari; in tal senso si consideri che nell'ambito degli articoli successivi non si ha uniformità di banche dati utilizzate per la stima degli effetti finanziari.

Si segnala inoltre che sarebbe prudente considerare un andamento in crescita di tali redditi e pertanto anche della connessa perdita di gettito, stimata pari ai citati 15migliaia di euro, legato al

⁴ Ai sensi dell'articolo 23, comma 2, lettera d) del TUIR 917/1986.

possibile espandersi dei rapporti commerciali e imprenditoriali evidenziati anche nella relazione illustrativa annessa al presente atto.

Articolo 8

(Navigazione marittima ed aerea)

In tale articolo si evidenzia che, in linea con quanto raccomandato in ambito OCSE gli utili derivanti dall'esercizio, in traffico internazionale, della navigazione marittima ed aerea sono tassati esclusivamente nel Paese in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa di navigazione.

La RT, pur evidenziando il contrasto di tale disposizione con quanto disciplinato nell'articolo 73, comma 3, del citato TUIR 917/1986 in materia di IRES, in cui sono considerati residenti le società od enti che hanno in Italia la propria sede legale, non stima alcuna variazione di gettito.

Al riguardo si sottolinea che vi è differenza tra sede legale (cui fa riferimento il vigente TUIR 917/1986) e sede di effettiva direzione⁵ dell'impresa di navigazione, cui fa riferimento la Convenzione in esame⁶.

Pertanto, nella considerazione che le due ubicazioni dell'impresa possono non coincidere, va da sé che la rilevanza delle

⁵ Per approfondimento vedi Cassazione, sentenza n. 136 del 22 gennaio 1958.

⁶ La sede legale è la sede formale della società, indicata nell'atto costitutivo o nello statuto, mentre la sede di direzione effettiva è il luogo in cui la società svolge la sua prevalente attività direttiva ed amministrativa, quindi è il centro effettivo dei suoi interessi.

sede di direzione effettiva, rispetto a quella legale, potrebbe generare variazioni finanziarie.

Sul punto sarebbe pertanto opportuno acquisire chiarimenti da parte del Governo in merito alla quantificazione di possibili perdite di gettito.

Articolo 10 *(Dividendi)*

L'articolo prevede che i dividendi siano tassati nel Paese di residenza del beneficiario di tali redditi; viene specificato che tali dividendi possono essere tassati al 5% nel caso in cui beneficiario sia una società (diversa da società di persone) che possieda, per un periodo di almeno dodici mesi, direttamente o indirettamente almeno il 10% del capitale della società che eroga i dividendi, o al 15% in tutti gli altri casi.

La RT specifica che, utilizzando dati tratti dal modello 770/2005, quadro SK, anno d'imposta 2004, si ottiene un importo complessivo di dividendi distribuiti pari a 23 migliaia di euro che, assoggettati ad aliquota del 27%, evidenziano circa 6migliaia di euro di imposta sostitutiva.

Detto ciò ritiene che l'incidenza della disciplina convenzionale sulla diminuzione di gettito sia non rilevante.

Inoltre sottolinea che si avrà un effetto di parziale recupero di gettito dovuto al minor credito d'imposta che potrebbe esser vantato

da società od enti italiani per effetto della riduzione della ritenuta alla fonte operata in Islanda sui dividendi distribuiti.

Con riferimento a ciò evidenzia tuttavia che dai dati di Unico 2004, società di capitali, emerge che non esistono ammontari significativi di dividendi distribuiti a soggetti residenti in Italia.

Pertanto ribadisce che l'incidenza della disciplina convenzionale, qui esaminata, sul gettito fiscale non sia rilevante.

Al riguardo occorre sottolineare che, pur nel riconoscere l'esiguità delle cifre menzionate e la non significatività del recupero di gettito dovuto della minore ritenuta alla fonte, sarebbe opportuno considerare anche l'effetto incentivante che la citata Convenzione potrebbe innescare nel flusso di relazioni industriali e commerciali dei due paesi.

Inoltre si rammenta che la vigente normativa prevede trattamenti fiscali dei dividendi differenti a seconda che il percettore di tali redditi sia una società o una persona fisica⁷. Poiché la quantificazione proposta non sembra dare indicazioni in merito, occorre verificare se tale considerazione possa generare effetti finanziari.

In più, poiché si ritiene che, con molta probabilità, potrebbe essere proprio questo genere di redditi a poter subire maggiori variazioni incrementative, producendo di conseguenza una perdita di gettito maggiore rispetto a quella preventivata, si richiedono chiarimenti in merito agli effetti finanziari netti.

⁷ Ai sensi degli artt. 47, 59 e 89 del TUIR, in via generale, per le società la tassazione è sul 5% dei redditi percepiti mentre per le persone fisiche l'imposizione è sul 40% dei dividendi.

Articolo 12

(Canoni)

Il presente articolo evidenzia che il trattamento convenzionale dei canoni (*royalties*) prevede la tassazione presso lo Stato di residenza del beneficiario.

Tuttavia nel contesto pattizio è stato previsto che l'imposizione sia applicabile anche nello Stato di provenienza dei canoni ma che tale imposizione non potrà eccedere il 5% dell'ammontare lordo dei redditi in questione e sarà applicabile solo nel caso in cui il beneficiario sia residente nell'altro Stato contraente.

La RT evidenzia che il regime attuale prevede una ritenuta del 30% sulla parte imponibile dei tali compensi⁸; la previsione fiscale in argomento invece prevede che l'imposizione italiana non possa eccedere il 5% e pertanto la disciplina, risultando più favorevole per il contribuente, potrebbe teoricamente ridurre l'ammontare delle ritenute.

Dai dati relativi all'anno d'imposta 2000 risultano *royalties* percepite da residenti islandesi in Italia per 27migliaia di euro ed un ammontare di ritenute trattenute per 8 migliaia di euro.

Da qui la considerazione per cui l'incidenza del gettito si ritiene non significativa.

Per contro la RT stima anche il possibile recupero di gettito dovuto alla diminuzione del credito d'imposta detraibile dai contribuenti italiani e maturato sui flussi in entrata dall'Islanda.

⁸ Che ammonta al lordo dei compensi abbattuti del 25% a titolo di spese forfetarie.

Tale recupero di gettito non è comunque stimabile e per motivi legati anche alla prudenza non si ritiene opportuno indicare alcun recupero di gettito.

Al riguardo occorre sottolineare, non essendo possibile la verifica puntuale delle quantificazioni esposte⁹, che non si comprende la motivazione che ha indotto ad utilizzare una banca dati più remota (relativa all'anno d'imposta 2000) rispetto alle informazioni traibili da dichiarazioni relative ad anni d'imposta più recenti (si consideri che le quantificazioni precedentemente viste sono costruite su dati tratti da dichiarazioni presentate nell'anno 2005).

Si richiede pertanto opportuno un aggiornamento della quantificazione che permetta di ridurre la soglia di errore di previsione di minor gettito.

Articolo 14 *(Professioni indipendenti)*

L'articolo riguarda il trattamento fiscale dei redditi derivanti dall'esercizio di una professione indipendente: la Convenzione prevede che essi siano imponibili solo nel paese di residenza, a meno che il professionista non disponga abitualmente, nell'altro Stato contraente, di una base fissa per esercitare la propria attività.

⁹ Non essendo disponibili sul prodotto SINTESI i dati di flusso fiscale tra Italia e Islanda.

La RT specifica che la tipologia di redditi presa in considerazione dall'articolo in esame corrisponde a quella disciplinata in Italia dall'articolo 53 (Redditi di lavoro autonomo) del D.P.R. n. 917 del 1986¹⁰; in relazione a tali redditi, l'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede una ritenuta alla fonte a titolo di imposta pari al 30 per cento sui redditi erogati a non residenti¹¹.

Per effetto della Convenzione proposta, tali ritenute verrebbero a mancare producendo pertanto una perdita di gettito.

La RT afferma che il principio della imputabilità del reddito alla base fissa dei compensi erogati a residenti islandesi dovrebbe limitare l'impatto negativo della disposizione.

La stima della variazione di gettito in termini di minor introito è quantificata in 15.000 euro, partendo da una base di imponibile di 50.000 euro.

Al riguardo, si rileva che non viene fornita la fonte dalla quale sono tratti i dati indicati e poiché per alcuni articoli precedenti le informazioni sono state tratte da banche non coincidenti in termini di tempo, non risulta agevole un loro eventuale riscontro.

Per quanto si tratti di un importo limitato, si richiedono chiarimenti in merito.

¹⁰ Testo unico delle imposte sui redditi.

¹¹ Pertanto vige il criterio dell'imposizione da parte del soggetto erogatore.

Articolo 22
(Altri redditi)

Il paragrafo 1 dell'articolo in questione, stabilisce che i redditi diversi da quelli trattati esplicitamente nella Convenzione sono imponibili, in linea generale, esclusivamente nello Stato di residenza del percipiente; fanno eccezione, ai sensi del paragrafo 2, alcuni elementi di reddito che risultano imponibili nell'altro Stato contraente, se connessi ad una stabile organizzazione, o base fissa, situate in detto altro Stato¹².

La RT stima una perdita di gettito da ascrivere all'impossibilità di effettuare il prelievo alla fonte da parte dello Stato italiano sui redditi oggetto della disposizione in esame; attualmente questi ultimi risultano sottoposti ad imposizione secondo il criterio dell'attività svolta sul territorio dello Stato da parte del cittadino straniero.

Utilizzando i dati tratti dai modelli 770/2005 (la RT evidenzia che sono relativi all'anno d'imposta 2000), si evidenzia un ammontare di redditi da prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente per circa 35.000 euro, a cui corrispondono circa 10.000 euro di ritenute alla fonte.

Si stima pertanto una perdita di gettito per il totale importo di 10.000 euro.

¹² Detta eccezione è peraltro contemplata in altre norme, quale quella, ad esempio, relativa agli utili d'impresa (art. 7) o ai redditi da professioni indipendenti (art. 14).

Al riguardo, si evidenzia che la norma in esame comporta una perdita di gettito non coperta, derivante dalla sostituzione dell'attuale regime fiscale¹³.

Si rileva inoltre che i dati utilizzati per la quantificazione proposta dalla RT sono riferiti all'anno 2000 nonostante si faccia riferimento al modello 770/2005.

Si richiedono pertanto chiarimenti in merito alla banca dati utilizzata, considerando l'opportunità che per disporre di una stima più aderente alla realtà di mercato vengano utilizzati i dati più recenti disponibili.

¹³ In particolare da tassazione sul territorio in cui si effettua la prestazione passa a quella di residenza del soggetto che ha realizzato il reddito.

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico sulla url
<http://www.senato.it/documentazione/bilancio>