

(N. 2136-A)

# SENATO DELLA REPUBBLICA

## RELAZIONE DELLA 3<sup>a</sup> COMMISSIONE PERMANENTE

(AFFARI ESTERI E COLONIE)

(RELATORE JANNUZZI)

SUL

### DISEGNO DI LEGGE

presentato dal Ministro degli Affari Esteri

di concerto col Ministro delle Finanze

col Ministro dell'Interno

col Ministro del Bilancio

e col Ministro della Marina Mercantile

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 31 AGOSTO 1957

Comunicata alla Presidenza il 28 gennaio 1958

Ratifica ed esecuzione dei seguenti Accordi, conclusi a Stoccolma, tra l'Italia e la Svezia, il 20 dicembre 1956:

- Convenzione per evitare le doppie imposizioni e per regolare certe altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio.
- Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni.

ONOREVOLI SENATORI. — In Italia e in Isvezia vigono differenti e, a volte, contrastanti principi in materia di imposizione tributaria sul reddito e sul patrimonio.

In Isvezia vige la regola del domicilio del contribuente. Chi è domiciliato in Isvezia è colpito per i redditi di cui goda, siano prodotti nel suo territorio o in paese estero, e per il patrimonio che possiede, dovunque situato.

In Italia, invece, vigono criteri plurimi:

a) in materia *d'imposte reali* (fondiaria e ricchezza mobile) si tien conto del *luogo dove il reddito è prodotto (lex rei sitae)*: sono colpiti da imposta reale, cioè, soltanto i redditi prodotti in Italia, vi abbia o non vi abbia il contribuente domicilio.

b) in materia di *imposta complementare sul reddito* vige un principio intermedio secondo il quale il reddito viene colpito, sia nel caso che sia prodotto in Italia sia nel caso che sia prodotto all'estero, se *goduto in Italia*.

c) in materia di *nuova imposta sulle società per azioni* vige un sistema analogo a quello svedese: il reddito, prodotto in Italia o all'estero, è colpito in Italia purchè la società abbia ivi la sua sede.

È facile rendersi conto delle duplicazioni e delle esenzioni d'imposta che queste disparità di sistemi comportano: un cittadino italiano o svedese, domiciliato in Isvezia, che possiede, per esempio, in Italia beni immobili o beni soggetti ad imposta di ricchezza mobile è colpito due volte: in Isvezia, in quanto vi è domiciliato, in Italia, in quanto vi si trovano i beni.

Viceversa, un cittadino svedese che sia domiciliato in Italia e che abbia beni della predetta natura in Isvezia è sottratto all'imposta: in Italia perchè i beni non sono ivi situati, in Isvezia perchè non vi ha domicilio.

Duplicazioni ed esenzioni sono state eliminate dai due Paesi con una delle Convenzioni concluse a Stoccolma il 20 dicembre 1956 ed ora sottoposta alla ratifica del Presidente della Repubblica, previa autorizzazione del Parlamento.

Le imposte attualmente vigenti nei due Paesi, alle quali la Convenzione si applica sono in essa tassativamente elencate:

Per l'Italia: le imposte sul reddito dei terreni, dei fabbricati, di ricchezza mobile e sui

redditi agrari; complementare progressiva sul reddito; sulle società; sulle obbligazioni; le imposte regionali, provinciali, comunali e camerali sul reddito.

Per la Svezia: l'imposta statale sul reddito, sui dividendi delle azioni, sui redditi non distribuiti, sulle ripartizioni, sull'equipaggio delle navi esenti dalle altre imposte sul reddito, sul patrimonio; l'imposta comunale sul reddito; le tasse sui vantaggi e sui privilegi speciali.

La convenzione è anche applicabile alle imposte future che in ciascuno dei due Stati fossero istituite, sul reddito, sul patrimonio, su singoli elementi di esso e sugli incrementi patrimoniali.

La Convenzione contiene una regola generale — articolo 14 — per tutte le imposte in essa non specificamente considerate e regole particolari per singole imposte.

La regola generale che la convenzione pone per tutte le imposte da essa non considerate è che esse siano applicabili soltanto nello Stato in cui il beneficiario ha il suo *domicilio*.

Sulla definizione del termine *domicilio* la convenzione particolarmente s'indugia.

Domicilio per la *persona fisica* è il luogo dove essa ha la residenza effettiva e la casa di abitazione o il soggiorno permanente. Se essa ha, intesi in questo senso, due domicilii, prevarrà quello in cui più stretti siano i suoi rapporti personali ed economici. Quando anche questo criterio non offra elementi di definizione, si terrà conto della cittadinanza e, nel caso in cui la persona le abbia entrambe o non abbia alcuna delle due, le autorità fiscali si concerteranno caso per caso.

Domicilio per la *eredità indivisa* è quello del dante causa al momento della morte.

Domicilio per le *persone giuridiche* è quello in cui esse hanno la loro direzione effettiva.

La Convenzione definisce pure, con molta minutezza, il termine « stabile organizzazione » che, riguardo alle imprese, ricorre spesso nel suo testo.

Costituiscono « stabile organizzazione »: le installazioni utilizzate in permanenza; gli organi da cui emanano le disposizioni speciali per lo svolgimento di un'attività; le agenzie e le rappresentanze quando l'istitutore sia munito di poteri generali vincolanti per l'impresa o

quando esse dispongano, nello Stato in cui si trovano, di depositi di materie prime e di prodotti; i cantieri di costruzione che abbiano superato o si prevede possano superare una durata di dodici mesi di lavoro. Un mediatore, un Commissario di un'impresa o un ufficio limitato al solo acquisto di merci e prodotti destinati ad un'impresa sedente nell'altro Stato invece non costituiscono « stabile organizzazione ».

Che norme di questo genere possano dar luogo a difficoltà di applicazione, specialmente nella prevista ipotesi di accordi riferiti a casi singoli, è fuori dubbio. Bisogna però ammettere che la materia non consente possibilità di disciplina meno prima di indeterminatezza.

Poste queste regole generali, la convenzione passa a disciplinare le singole imposte sul reddito o sul patrimonio.

Per i redditi — intesi nel più ampio senso — dei beni immobili e per i profitti dell'alienazione di beni immobili essa pone il criterio unico e logico della *territorialità*.

Per i redditi derivanti dalla gestione di imprese, la convenzione stabilisce la imponibilità nello Stato in cui *l'impresa ha una stabile organizzazione* o in entrambi gli Stati, ciascuno per il reddito prodotto nel suo territorio, se l'impresa ha stabili organizzazioni nell'uno e nell'altro. Se una impresa sedente in uno dei due Stati partecipa ad un'altra impresa sedente nell'altro e, per effetto delle condizioni imposte da una all'altra, i profitti risultino ridotti rispetto al normale, la imposizione va fatta non tenendo conto di tale riduzione dei profitti e come se le due imprese fossero indipendenti.

Per i redditi ritratti dai beni mobili incorporati (brevetti, marchi di fabbrica, diritti di autore, ecc.), dalla locazione di pellicole cinematografiche e dall'uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche e per i profitti delle alienazioni di tali beni, viene stabilita la norma della imponibilità nello Stato in cui il titolare ha una stabile organizzazione o, in difetto, il suo domicilio.

Per i redditi derivanti da imprese di navigazione marittima e aerea, la imponibilità è stabilita nello Stato in cui l'impresa ha la sua direzione effettiva e ciò per l'evidente motivo della mobilità dei mezzi dai quali il reddito deriva.

Per i dividendi di società (intendendosi con questo termine i redditi delle azioni di godimento, dei buoni di godimento, delle obbligazioni partecipanti a profitti, delle altre quote sociali analoghe, delle quote di società a responsabilità limitata) sono stabilite nella Convenzione regole complesse le quali hanno la ragione di essere nel fatto che in Svezia essi sono colpiti da imposta cedolare (del 20 per cento) mentre in Italia non sono soggetti ad alcuna imposta reale, ma rientrano, per quanto attiene alle persone fisiche, nella imposta complementare progressiva sul reddito e, per quanto attiene alle società, nelle norme della legge 6 agosto 1954, n. 603.

Tali regole sono:

a) L'Italia colpisce d'imposta complementare i dividendi attribuiti da società italiane a persone fisiche domiciliate in Svezia. In tal caso la Svezia riduce l'imposta cedolare a favore della persona fisica colpita di un importo non superiore al 10 per cento dei dividendi colpiti.

b) La Svezia colpisce d'imposta cedolare i dividendi attribuiti da società svedesi a persone fisiche domiciliate in Italia in misura però non superiore al 5 per cento, tenuto conto che la corrispondente imposta complementare italiana, sebbene a carattere progressivo, non raggiunge quasi mai questo limite. In questo caso, l'Italia opera a favore della persona fisica colpita una deduzione che compensi la imposta svedese.

c) La Svezia esenta dalla imposta cedolare i dividendi attribuiti da una società svedese ad una società italiana, a meno che questa non abbia in Svezia una organizzazione stabile.

d) L'Italia colpisce con l'imposta sulle società i dividendi attribuiti da una società avente domicilio fiscale in Svezia ad una società avente domicilio fiscale in Italia.

e) La Svezia esenta da imposte i dividendi attribuiti da società aventi domicilio fiscale in Italia a società aventi domicilio fiscale in Svezia, purchè la società svedese abbia in quella italiana la proprietà effettiva e permanente di almeno il 10 per cento del capitale versato.

È stabilito pure che se in Italia dovesse introdursi un'imposta sui dividendi, i due Stati si concerterebbero.

Per gli interessi da obbligazioni, depositi e crediti di ogni natura, maturati in Italia e dovuti a contribuenti domiciliati in Isvezia, questa accorderà, agli effetti delle sue imposte, una deduzione pari all'imposta che fosse stata corrisposta in Italia.

Per gli emolumenti pagati a persone fisiche appartenenti ad uno dei due Stati che prestano servizio alle dipendenze dell'altro Stato, lo Stato di appartenenza non percepisce imposta, a meno che il prestatore d'opera non conservi la cittadinanza d'origine e a meno che non si tratti di servizi resi per attività commerciali o industriali che lo Stato eserciti a scopo di lucro.

All'infuori dei casi ora previsti, ogni emolumento per prestazione d'opera, anche professionale, viene colpito nello Stato in cui l'opera è prestata. A meno che la persona fisica avente domicilio fiscale in uno dei due Stati non presti la sua opera nell'altro per un periodo limitato di non più di centottanta giorni, consecutivi o discontinui, o in nome e per conto di un mandante domiciliato nello Stato da cui proviene ovvero nel caso in cui le remunerazioni non abbiano gravato su attività lucrative imponibili nell'altro Stato o, infine, se, trattandosi di libero professionista, questi non abbia nello Stato in cui ha prestato la sua attività una organizzazione stabile.

Tuttavia, se si tratti di professionisti dello spettacolo (artisti del cinema, della radio, del cinema, della televisione), cioè di prestatori di opera la temporaneità delle cui prestazioni è un fatto normale e non occasionale, i benefici innanzi menzionati non si applicano.

Alla regola generale fanno poi eccezione gli amministratori delle società che, per i loro emolumenti, sono tassati nello Stato nel quale la società ha il domicilio fiscale e non in quello nel quale effettivamente svolgono la loro attività.

Sono esenti da imposta i professori per le remunerazioni ottenute per l'insegnamento nello Stato non di appartenenza in un periodo di residenza non eccedente i due anni e gli studenti e gli apprendisti che si trasferiscano temporaneamente in uno dei due Stati allo scopo di ricevervi un insegnamento o una formazione professionale, ad orario pieno, per le somme da essi percepite per il loro mantenimento, la loro educazione e la loro formazione.

Per quanto riguarda l'imposta sul patrimonio, la convenzione tiene conto degli elementi di cui questo si compone:

— se il patrimonio è composto di beni commerciali (comprese quelle di navigazione immobili o si tratti di imprese industriali o marittime o aeree) l'imposta si applica con la regola della territorialità, meno che per i valori mobiliari che l'impresa avesse investiti con una organizzazione stabile in uno dei due Stati contraenti e che vanno tassati in tale Stato;

— se il patrimonio si compone di crediti garantiti da ipoteca, si tien conto del luogo in cui i beni ipotecari sono posti;

— per ogni altra specie di patrimonio, l'imposta viene applicata nello Stato del domicilio del contribuente.

La convenzione contiene infine due regole di carattere generale:

— ove l'imposta, qualunque sia, abbia carattere progressivo, l'aliquota da applicare viene calcolata sull'insieme degli elementi imponibili considerati tali dalle leggi fiscali vigenti nello Stato in cui il contribuente ha il domicilio;

— la convenzione non pregiudica i diritti, i vantaggi, le esenzioni, gli abbattimenti alla base, le deduzioni e riduzioni contemplati dalla legislazione di ciascuno dei due Stati.

Una apposita norma fa obbligo alle autorità fiscali dei due Stati di comunicarsi tutte le informazioni necessarie per l'applicazione della convenzione e per la eliminazione delle evasioni fiscali, con l'obbligo del segreto. L'obbligo delle informazioni reciproche è escluso ove si tratti di notizie che per la loro natura non siano comunicabili come quelle che rivelassero un processo di fabbricazione o compromettesse un segreto industriale, commerciale, professionale o d'ordine pubblico o obbligassero uno dei due Stati a compiere atti contrari ai propri regolamenti o alla propria prassi.

Le Autorità fiscali dei due Stati contraenti potranno di comune accordo stabilire i regolamenti intesi a risolvere le difficoltà e i dubbi relativi all'attuazione della convenzione. A sua volta il contribuente che fosse fatto oggetto di duplice imposizione, indipendentemente dai reclami che ciascuna delle due legislazioni preveda, può far domanda di revisione alle Autorità fiscali dello Stato in cui ha domicilio,

nel termine di due anni dalla data della notifica o della riscossione dell'imposta, dando luogo alla possibilità di accordo tra le predette autorità sul caso singolo prospettato, al fine di eliminare la duplicazione.

Per autorità fiscali s'intendono in Italia il Ministero delle finanze (Direzione generale delle imposte dirette), per la Svezia il Ministro delle finanze o il suo delegato.

La convenzione entra in vigore alla data dello scambio degli strumenti di ratifica e avrà una durata indeterminata. Ognuno dei due Stati potrà però denunciarla dopo il quinto anno, per iscritto e per via diplomatica, purchè la denuncia sia fatta prima del 30 giugno di ciascun anno.

\* \* \*

L'altra convenzione tra l'Italia e la Svezia, conclusa a Stoccolma nella stessa data del 20 dicembre 1956, è intesa ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposta di successione.

La necessità della convenzione sorge dalla diversità di sistemi vigenti nei due Stati anche in questa materia:

In Italia vige il principio della *lex rei sitae*. Dovunque il dante causa sia morto e quale che fosse la sua cittadinanza, la legge italiana colpisce soltanto i beni mobili e immobili che si trovano nello Stato italiano al momento dell'apertura della successione e, qualora si tratti di crediti, quando siano esigibili nello Stato italiano, quando siano garantiti su beni posti in Italia, quando siano corrispettivi di contratti aventi per oggetto immobili siti in Italia o derivanti da contratti stipulati in territorio italiano tra cittadini italiani.

In Svezia vige invece il triplice principio: della territorialità, del domicilio e della nazionalità del dante causa. La legge svedese cioè assoggetta all'imposta tutti i beni compresi nell'asse ereditario, dovunque si trovino e dovunque sia avvenuto il decesso, purchè il dante causa abbia nazionalità svedese ovvero domicilio in Svezia, quale che ne sia in questo caso la nazionalità.

I casi di duplicazione o di esenzione che sorgono da questa diversità di sistemi sono evidenti.

Al fine di ovviarli la convenzione stabilisce:

a) il principio della territorialità per i beni immobili, gli accessori e le scorte relative, i diritti reali su beni immobili, i canoni derivanti da immobili, i crediti garantiti su immobili, i beni investiti in una impresa commerciale o industriale e i beni destinati all'esercizio di una professione liberale, purchè abbiano nello stato dell'aperta successione una stabile organizzazione, definita come nella convenzione innanzi esaminata.

b) il principio che i beni mobili siano tassati nello Stato del domicilio del dante causa al momento del decesso, inteso il domicilio con criteri analoghi a quelli della convenzione innanzi esaminata.

c) per i titoli esteri e le azioni e le obbligazioni di società estere, le azioni e obbligazioni di società italiane, la stessa norma che regola i beni mobili, contro il principio vigente in Italia per il quale sono tassabili nel nostro Paese soltanto i titoli e le azioni che ivi si trovino al momento della morte del dante causa (principio che offre il fianco a facili e non controllabili sottrazioni) e contro il principio svedese per il quale sono tassabili i titoli appartenenti a persone aventi nazionalità svedese e domiciliate in Svezia, dovunque si trovino, e corrispondenti a beni investiti in una impresa esercitata in Svezia.

Le passività, secondo la convenzione, sono detratte nello Stato in cui i beni sono soggetti all'imposta. Quando superino in uno dei due Stati l'ammontare dei beni ereditari in esso tassabili, il di più viene detratto nell'altro Stato.

Una regola particolare è stabilita per il caso di sostituzioni fidecommissarie, ammesse in Svezia e, entro i limiti previsti dall'articolo 692 c.c., anche in Italia: i debiti sono imputati sul valore dei fedecommissi solo nella misura in cui sono ad essi afferenti o da essi garantiti.

Quanto all'aliquota d'imposta, ciascuno dei due Stati può applicare quella che corrisponde al valore dell'intero asse ereditario, pur essendo tassabile da esso Stato una sola parte.

Nessun pregiudizio la convenzione arreca alle esenzioni a favore degli agenti diplomatici

e consolari in forza di disposizioni di diritto internazionale.

Ove un contribuente fosse, nonostante la convenzione, soggetto a doppia imposizione, egli può ricorrere, indipendentemente dai reclami ordinari, entro tre anni dalla fine dello anno solare nel quale ha avuto conoscenza della duplicazione, alla suprema Autorità Fiscale del suo domicilio o dell'ultimo domicilio del suo dante causa.

Per regolare casi singoli, non contemplati dalla convenzione, e per l'attuazione di questa, le supreme Autorità Fiscali dei due Paesi possono prendere accordi.

La convenzione entrerà in vigore all'atto dello scambio degli strumenti di ratifica.

Essa sarà valida senza limite di tempo, ma, oltre il quinto anno, sarà denunciabile da ognuno dei due Stati prima del 30 giugno di ciascun anno.

\* \* \*

Le due convenzioni pongono principi di base atti ad eliminare le ingiustizie tributarie finora verificatesi.

Come si è avvertito innanzi, la complessità e la singolarità di molte situazioni di fatto richiedono, caso per caso, soluzioni non definibili con una norma astratta. Molto opportunamente perciò le due convenzioni lasciano l'adito alla possibilità d'intese tra le autorità fiscali dei due Stati.

Con un doveroso apprezzamento per la cura diligente e minuziosa con la quale sono stati esaminati i vari aspetti del problema e con la certezza che i casi controversi saranno decisi con lo stesso spirito di amichevole accordo che ha reso possibili le convenzioni, la 3<sup>a</sup> Commissione vi propone, onorevoli colleghi, di autorizzare le ratifiche.

JANNUZZI, *relatore.*

## DISEGNO DI LEGGE

### Art. 1.

Il Presidente della Repubblica è autorizzato a ratificare i seguenti Accordi conclusi a Stoccolma, tra l'Italia e la Svezia, il 20 dicembre 1956:

— Convenzione per evitare le doppie imposizioni e per regolare certe altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio;

— Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni.

### Art. 2.

Piena ed intera esecuzione è data alle Convenzioni di cui all'articolo precedente a decorrere dalla loro entrata in vigore, in conformità rispettivamente al disposto degli articoli 22 e 11 delle Convenzioni stesse.