

Come si applicano le convenzioni contro le doppie imposizioni

di **Ennio Vial**

Convegno di aggiornamento

Fiscalità internazionale: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Quando si approcciano le **convenzioni contro le doppie imposizioni**, il punto di partenza è quello di ricordare la **loro supremazia rispetto alla norma interna**. In altre parole, la normativa interna fiscale dei vari Paesi tende ad essere esosa, prevedendo che i **soggetti residenti** sono **assoggettati a tassazione sui redditi ovunque prodotti**, mentre i **non residenti sono assoggettati a tassazione su una ampia casistica di redditi prodotti in Italia**.

La convenzione contro le doppie imposizioni tende a **limitare la potestà impositiva dei due Paesi** in vario modo:

- talora è previsto che la **tassazione è ammessa solo per il Paese di residenza** del contribuente;
- altre volte è ammessa **solo nel Paese della fonte dove è stato prodotto il reddito**;
- molto più spesso la **tassazione risulta concorrente**, ossia **presente in entrambi i Paesi**; tuttavia, il Paese di residenza del contribuente deve concedere uno **sgravio sotto forma di credito** per le imposte pagate all'estero.

La domanda che sorge spontanea a questo punto è la seguente: **chi sancisce la supremazia della Convenzione rispetto alla normativa interna**? Innanzitutto, l'[articolo 10, comma 1, Cost.](#), prevede che l'ordinamento italiano debba adattarsi alle **norme del diritto internazionale**, mentre l'articolo 117 prevede **l'obbligo di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario** e agli obblighi internazionali. È un **principio consolidato di diritto internazionale** riconoscere la **supremazia delle convenzioni rispetto alla legislazione interna** in caso di conflitto tra norme interne e norme pattizie.

Peraltro, l'[articolo 75, D.P.R. 600/1973](#), prevede che “*nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia*”.

Un **primo principio delle convenzioni** è che le stesse mirano a ripartire la potestà impositiva **tra i due Paesi**, ma non impongono una tassazione. In altre parole, quando nei trattati si legge che il reddito “**may be taxed**” significa che la **convenzione apre le porte alla potestà impositiva**

di un Paese, senza tuttavia imporre necessariamente la tassazione. Si pensi, per fare un esempio, al caso di una **plusvalenza realizzata da un non residente a seguito della vendita di un immobile in Italia**. L'articolo 13, par. 1, delle convenzioni, prevedono la **potestà impositiva italiana**, in qualità di Paese della fonte. Ebbene, ciò non significa che **la plusvalenza sia necessariamente tassata nel nostro Paese**, in quanto l'[articolo 67, Tuir](#), tende in linea generale a **non tassare le plusvalenze ultra-quinquennali**.

Peraltro, l'[articolo 169, Tuir](#), stabilisce che **se le norme interne sono più favorevoli al contribuente, si applicano le stesse** anche in deroga agli accordi internazionali.

La prevalenza della convenzione è, inoltre, pacifica a livello di dottrina e di giurisprudenza.

Ciò non toglie, tuttavia, che sono richieste **particolari cautele** nella lettura e nella interpretazione del disposto convenzionale. Un primo errore commesso dagli operatori è spesso rappresentato dalla **non considerazione delle clausole iniziali del Trattato**. Supponiamo che l'articolo 13, par. 5, riconosca che le plusvalenze da cessione di partecipazioni in società non immobiliari sia **assoggettata a tassazione soltanto nel Paese del venditore**. Siamo sicuri che la convenzione sia applicabile al nostro caso ossia ai nostri soggetti?

La convenzione si applica alle **persone fisiche e giuridiche**. Di primo acchito sembrano **escluse le società di persone ed i trust**. Sia chiaro che c'è spazio anche per loro, ma qualche ragionamento aggiuntivo (che non svolgeremo in questa sede) è necessario.

Inoltre, le convenzioni si applicano ai **soggetti residenti di almeno uno dei due Stati**. Si deve, però, prestare attenzione che **la convenzione con la Bulgaria si applica ai residenti italiani e ai cittadini bulgari**. Se, come generalmente accade, un **soggetto italiano si trasferisce in Bulgaria** questi **acquisirà la residenza bulgara, ma non anche la cittadinanza**. **La convenzione non sarà, quindi, applicabile**.

Le convenzioni sono **liberamente consultabili** sul sito dell'Agenzia delle entrate al seguente [link](#). Il sito risulta essere aggiornato al 1.7.2021, anche se **non mancano alcune imprecisioni**. Ad esempio, **non è presente la convenzione con il Kenya**.

Un ulteriore problema che si incontra nella lettura delle convenzioni attiene alla **interpretazione dell'avverbio "soltanto"** e soprattutto della **sua mancanza**. La questione è stata affrontata in un precedente intervento consultabile al seguente [link](#).

Segnaliamo, infine, come il **commentario al Modello Ocse** rappresenti uno strumento utile per interpretare le convenzioni dell'Italia; tuttavia, nei casi concreti si deve **studiare la convenzione concretamente applicabile e non il Modello OCSE** che rappresenta, al contrario, solo una bozza di riferimento che i vari Paesi potranno utilizzare.

Le convenzioni saranno modificate in modo variabile una volta che entrerà in vigore, anche per l'Italia, la **convenzione multilaterale BEPS**. Trovate un commento al seguente [link](#). Si tratta

di un aspetto sul quale **torneremo in futuri interventi.**