

Considerazioni sulla convenzione Italia - Russia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sui redditi per la parte relativa ai redditi delle persone fisiche

Autore: Redazione

In: Diritto civile e commerciale

di Francesco Roman

1. fonti normative di riferimento

Fra la Repubblica italiana e la Repubblica federativa russa (già Unione delle Repubbliche socialiste sovietiche) sono state stipulate due convenzioni:

- la prima, firmata a Roma il 26 febbraio 1985 fra la Repubblica italiana e l'Unione delle Repubbliche socialiste sovietiche (che, con il trattato firmato a Mosca il 31 marzo 1992 con il quale è stata data vita alla Comunità degli Stati indipendenti, si è trasformata nella Repubblica federativa Russa), ratificata e resa esecutiva in Italia con la Legge 19 luglio 1988 N. 311 (pubblicata nel S.O. N. 70 della Gazzetta Ufficiale N. 182 serie generale del 4 agosto 1988), entrata in vigore il 30 luglio 1989 (lo scambio degli strumenti di ratifica è infatti avvenuto il 30 giugno 1999 - cfr. comunicato del Ministero degli Esteri pubblicato nella Gazzetta Ufficiale N. 221 serie generale del 21 settembre 1989);

- la seconda, che abroga e sostituisce la prima, firmata con il relativo protocollo aggiuntivo a Roma il 9 aprile 1996 fra la Repubblica italiana e la Repubblica federativa russa, ratificata e resa esecutiva in Italia con la Legge 9 ottobre 1997 N. 370 (pubblicata nel S.O. della Gazzetta Ufficiale N. 254 serie generale del 30 ottobre 1997), entrata in vigore, a norma dell'art. 29 della convenzione medesima, il 30 novembre 1998 (lo scambio degli strumenti di ratifica è infatti avvenuto il 30 novembre 1998 - cfr. comunicato del Ministero degli Esteri pubblicato nella Gazzetta Ufficiale N. 24 serie generale del 30 gennaio 1999).

2. Imposte considerate

La convenzione si applica alle imposte sul reddito e sul patrimonio prelevate per conto di ciascuno degli Stati contraenti o loro suddivisioni politiche o amministrative o enti locali, qualunque sia il sistema di prelevamento.

Sono considerate imposte sul reddito e sul patrimonio le imposte prelevate sul reddito complessivo o sul patrimonio complessivo o su elementi del reddito e del patrimonio, comprese le imposte sugli utili derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, nonché le imposte su plusvalori.

In particolare, al momento della sottoscrizione della convenzione, le norme in oggetto si applicavano per espressa e specifica previsione:

in Italia

- all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef);
- all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (Irpeg);
- all'imposta locale sui redditi (Ilor), oggi abrogata;
- all'imposta sul patrimonio netto delle imprese, oggi abrogata;

ancorchè riscosse mediante ritenuta alla fonte.

La struttura e la portata delle norme induce a mio avviso a ritenere possibile l'applicazione della convenzione anche riguardo alla imposta regionale sulle attività produttive (Irap), poiché l'art. 2, comma 4, della convenzione prevede l'applicazione delle norme del trattato anche alle imposte di natura identica o analoga che verranno istituite dai due Stati contraenti dopo la data del 9 aprile 1996.

in Russia

- l'imposta sugli utili (reddito) di imprese ed organizzazioni;
- l'imposta sul reddito delle persone fisiche;
- l'imposta sui beni delle imprese;
- l'imposta sui beni delle persone fisiche.

3. Residenti

L'espressione <<residente di uno Stato contraente>> designa ogni persona che, in virtù della

legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio analogo. Tuavvia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in detto Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate nello stesso Stato contraente.

Quando, in base alle considerazioni succitate, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati, la sua situazione è determinata nel seguente modo:

a) la persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha un'abitazione permanente. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali, come ad esempio la famiglia, anche di fatto);

b) se non si può determinare lo Stato contraente nel quale la persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;

c) se la persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità;

d) se la persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, e non la nazionalità di alcuno di essi, le competenti Autorità dei due Paesi risolvono la questione di comune accordo.

4. Redditi immobiliari

I redditi che una persona residente di uno Stato riceve, anche figurativamente, da beni immobili (inclusi, per specifica ed espressa previsione della convenzione, anche i redditi agricoli e forestali, precisazione oggi più che mai importante dopo la recentissima riforma approvata dalla Duma russa sulla proprietà privata della terra) situati nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto ultimo Stato.

L'espressione <<beni immobili>> è da intendersi con riferimento alla legislazione vigente nello Stato contraente in cui i beni sono situati (ed ancora si osserva l'opportunità di avere inserito questa precisazione rispetto alle diverse recenti riforme, non solo sulla proprietà fondiaria, approvate in Russia dopo l'insediamento del Presidente Vladimir Putin che, spesso silenziosamente, almeno in Occidente, compie ogni giorno un costante lavoro di straordinario impegno e valore per la ricostruzione - non solo economia - della Russia dopo il lungo, a mio avviso triste, periodo di governo del Presidente Eltsin).

L'espressione in oggetto comprende in ogni caso gli accessori, le scorte morte o vive delle imprese agricole e forestali, i diritti ai quali si applicano le disposizioni del diritto privato riguardanti la proprietà fondiaria del Paese nel quale si trova il bene. Si considerano altresì <<beni immobili>> l'usufrutto dei beni immobili e i diritti relativi a pagamenti variabili o fissi per lo sfruttamento o la concessione dello

sfruttamento di giacimenti minerari, sorgenti ed altre risorse naturali. Per specifica ed espressione previsione della convenzione, non si considerano beni immobili le navi, i battelli e gli aeromobili.

Tutte queste disposizioni si applicano ai redditi derivanti dall'utilizzazione diretta, dalla locazione o da ogni altra forma di utilizzazione di beni immobili prevista dal diritto di uno degli Stati contraenti.

5. Dividendi

I dividendi pagati da una società residente di uno Stato ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.

Tuttavia, i dividendi possono essere tassati anche nello Stato contraente in cui la società che paga i dividendi è residente ed in conformità alla legislazione di questo Stato, ma, se la persona che percepisce i dividendi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere:

a) il 5% dell'ammontare lordo dei dividendi se il beneficiario è una società che detiene direttamente almeno il 10% del capitale della società che distribuisce i dividendi (tale quota di partecipazione deve essere pari almeno a 100.000 dollari statunitensi o l'equivalente di tale somma in altra valuta);

b) il 10% dell'ammontare lordo dei dividendi in tutti gli altri casi.

Riguardo alla applicazione di tali limitazioni sono previsti specifici e successivi accordi fra le competenti Autorità dei due Stati.

Con il termine <<dividendi>> vengono designati i redditi derivanti da azioni o da altre quote di partecipazione agli utili, ad eccezione dei crediti, dei redditi di altre quote sociali assoggettati al medesimo regime fiscale dei redditi delle azioni secondo la legislazione fiscale dello Stato in cui è residente la società che corrisponde i dividendi.

E' prevista una disposizione di salvaguardia antielusione, consistente nella inapplicabilità delle predette norme al caso in cui il beneficiario effettivo dei dividendi, residente di uno Stato contraente, svolga nell'altro Stato contraente, di cui è residente la società che paga i dividendi, un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, oppure eserciti una professione indipendente mediante una base fissa ivi situata, e la partecipazione generatrice dei dividendi si ricollegli effettivamente a tale stabile organizzazione o base fissa. In tal caso, gli elementi del reddito sono imponibili in detto altro Stato contraente secondo le ordinarie modalità previste dalla sua legislazione interna.

6. Interessi

Gli interessi provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono

imponibili in detto altro Stato.

Tuttavia, tali interessi sono imponibili anche nello Stato contraente dal quale essi provengono ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma, se la persona che percepisce gli interessi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 10% dell'ammontare lordo degli interessi. E' previsto che le competenti Autorità dei due Paesi devono regolare di comune accordo le modalità di applicazione di tale limitazione.

Con il termine <<interessi>> vengono designati i redditi dei titoli del debito pubblico di uno dei due Stati contraenti, di buoni o obbligazioni di prestiti garantiti o non da ipoteca e portanti o meno una clausola di partecipazione agli utili, e dei crediti di qualsiasi natura, nonché ogni altro provento assimilabile ai redditi di somme date in prestito in base alla legislazione fiscale dello Stato da cui i redditi provengono.

E' prevista la stessa disposizione antielusiva già indicata per i dividendi e precisamente la inapplicabilità delle predette norme al caso in cui il beneficiario effettivo degli interessi, residente di uno Stato contraente, svolga nell'altro Stato contraente da cui provengono gli interessi, un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, oppure eserciti una professione indipendente mediante una base fissa ivi situata, ed il credito generatore degli interessi si ricollegli effettivamente a tale stabile organizzazione o base fissa. In tal caso, gli interessi sono imponibili in detto altro Stato contraente secondo le ordinarie modalità previste dalla sua legislazione interna.

Gli interessi si considerano provenienti da uno Stato contraente quando il debitore è lo Stato stesso, una sua suddivisione politica o amministrativa, un suo ente locale o un residente nello Stato. Tuttavia, quando il debitore degli interessi, sia esso residente o meno di uno Stato contraente, ha in uno dei due Stati una stabile organizzazione o una base fissa, per le cui necessità viene contratto il debito sul quale sono pagati gli interessi e tali interessi sono a carico della stabile organizzazione o della base fissa, gli interessi stessi si considerano provenienti dallo Stato contraente in cui è situata la stabile organizzazione o base fissa.

Infine, se in conseguenza di particolari relazioni esistenti fra il debitore e il beneficiario effettivo degli interessi o tra ciascuno di essi e terze persone, l'ammontare degli interessi, tenuto conto del credito per il quale sono pagati, eccede quello che sarebbe convenuto tra il debitore e il beneficiario effettivo in assenza di simili relazioni, le disposizioni in oggetto si applicano soltanto a quest'ultimo ammontare. In questo caso, la parte eccedente dei pagamenti è imponibile in conformità della ordinaria legislazione interna di ciascuno dei due Stati, tenuto peraltro conto delle altre disposizioni previste dalla convenzione.

7. Canoni

I canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato se tale residente è il beneficiario effettivo dei canoni.

Con il termine <<canoni>> si indicano nella convenzione i compensi di qualsiasi natura corrisposti per

l'uso o la concessione in uso, di un diritto di autore su opere letterarie, artistiche e scientifiche, ivi comprese le pellicole cinematografiche e le registrazioni per trasmissioni radiofoniche o televisive, di brevetti, di marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche e per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.

Sono previste la stesse disposizioni antielusive già indicate nel precedente paragrafo 6 per i redditi degli interessi.

8. Utili di capitale

Gli utili derivanti dall'alienazione di beni immobili (per la definizione di <<beni immobili>> vedasi il precedente paragrafo 4) sono imponibili nello Stato contraente nel quale detti beni sono situati.

Gli utili derivanti dall'alienazione di ogni altro bene diverso dai <<beni immobili>> posseduti da persone fisiche sono imponibili soltanto nello Stato contraente di cui l'alienante è residente.

9. Redditi da professioni indipendenti

I redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale residente non disponga abitualmente, nell'altro Stato contraente, di una base fissa per l'esercizio delle sue attività. Se dispone di una base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato, ma unicamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa.

L'espressione <<libera professione>> comprende in particolare le attività indipendenti di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo o pedagogico, nonché le attività dei medici, avvocati, ingegneri, architetti, dentisti e contabili.

10. Redditi da lavoro subordinato

I salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è ivi svolta, le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo altro Stato.

Tuttavia, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività di lavoro dipendente svolta nell'altro Stato sono imponibili soltanto nel primo Stato se:

a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di dodici mesi che inizia o termina nel corso dell'anno fiscale considerato, e

b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e

c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

Sono previste disposizioni speciali per le persone che prestano attività di lavoro dipendente a bordo di navi o di aereomobili impiegati da un'impresa di uno Stato contraente in attività di traffico internazionale.

11. Compensi e gettoni di presenza

I compensi, i gettoni di presenza e le altre retribuzioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in qualità di membro del consiglio di amministrazione di una società residente dell'altro Stato contraente, sono imponibili in detto altro Stato (sul punto è necessario osservare che le modifiche introdotte nell'ordinamento tributario italiano riguardo alla classificazione dei redditi derivanti dai rapporti di amministratore di società e, in taluni casi, di componente di collegi sindacali, rendono opportuno un urgente chiarimento fino ad oggi mancante sulla portata e sulla odierna applicazione di questa parte della convenzione, poiché l'argomento non sembra poter essere risolto con il richiamo alle precedenti norme - cfr. paragrafo 10 - in materia di redditi di lavoro dipendente).

12. Artisti e sportivi

In deroga alle norme sinora analizzate, i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o in qualità di musicista, nonché di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato.

Viene prevista una disposizione antielusiva per il caso in cui il reddito derivante da prestazioni personali esercitate da un artista dello spettacolo o da uno sportivo in tale qualità, è attribuito ad una persona diversa dall'artista o dallo sportivo medesimo, con l'obbligo della tassazione del reddito nello Stato contraente dove le prestazioni sono svolte.

13. Pensioni

Le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato, fatte salve le altre disposizioni della convenzione.

14. Professori, insegnanti e ricercatori

Un professore, un insegnante o un ricercatore il quale soggiorni temporaneamente in uno Stato

contraente allo scopo di insegnare o di effettuare ricerche presso un'università, collegio, scuola od altro analogo istituto il quale è, o era immediatamente prima di tale soggiorno, residente dell'altro Stato contraente, è esente da imposta del detto primo Stato contraente limitatamente alle remunerazioni derivanti dall'attività di insegnamento o di ricerca per un periodo non superiore a due anni.

15. Studenti

Le somme che uno studente o apprendista il quale è, o era immediatamente prima di recarsi in uno Stato contraente, residente dell'altro Stato contraente e che soggiorna nel primo Stato contraente al solo scopo di compiere i suoi studi o di completarvi la propria formazione professionale, riceve per sopperire alle spese di mantenimento, di istruzione o di formazione professionale non sono imponibili in detto primo Stato, a condizione che tali somme direttamente connesse con tali studi o formazione professionale, provengano da fonti situate fuori di detto Stato.

16. Altri redditi

Salvo quando stabilito dalle norme in precedenza esaminate, ogni altro reddito di un residente di uno Stato, qualunque ne sia la provenienza, è imponibile in questo Stato.

Viene prevista una specifica disposizione antielusiva per la quale, se in conseguenza di particolari relazioni esistenti tra le persone che hanno svolto le attività da cui ritraggono questi <<altri redditi>>, il pagamento per tali attività eccede quello che sarebbe stato convenuto tra persone indipendenti, le disposizioni suddette si applicano soltanto a questo ultimo ammontare (si tratta in buona sostanza, sul "versante" italiano, come per i casi precedenti, della riproduzione della norma per contrastare il fenomeno del c.d. "transfer price" contenuta nell'art. 76, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986 N. 917, così come modificato dall'art. 1 del D.P.R. 4 febbraio 1988 N. 42, dall'art. 1 del D.L. 27 aprile 1990 N. 90 e, infine, dall'art. 3 del D.L. 15 settembre 1990 N. 261). In tal caso, la parte eccedente dei pagamenti è imponibile in conformità alla legislazione ordinaria interna di ciascuno dei due Paesi, tenuto peraltro conto delle norme contenute nella convenzione.

17. Patrimonio

Il patrimonio costituito da beni immobili (per la definizione di <<beni immobili>> vedasi il precedente paragrafo 4) posseduti da un residente di uno Stato contraente e situati nell'altro Stato contraente, è imponibile in detto altro Stato.

Tutti gli altri elementi del patrimonio di un residente di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato.

18. Altre norme

La convenzione prevede, infine, specifiche disposizioni operative per eliminare la doppia imposizione, per evitare la discriminazione (cioè per evitare che il cittadino di uno Stato contraente possa essere assoggettato nell'altro Stato a un trattamento fiscale diverso o più oneroso di quello previsto per i cittadini di detto secondo Stato) e per le procedure amichevoli di comunicazioni, cooperazioni e di scambio di informazioni fra le competenti Autorità fiscali dei due Paesi.

approfondimento del

Dr. Rag. Francesco Roman

ragioniere commercialista e revisore contabile

C.so Guglielmo Marconi N. 22

28883 Gravellona Toce (VB)

e-mail: studio.roman@iol.it

<https://www.diritto.it/considerazioni-sulla-convenzione-italia-russia-per-evitare-le-doppie-imposizioni-in-materia-di-imposte-sui-redditi-per-la-parte-relativa-ai-redditi-delle-persone-fisiche/>