

La Convenzione Italia – Liechtenstein contro le doppie imposizioni

Marco Greggi, Università di Ferrara

Roma e Rovigo, 12 e 13 dicembre 2023



University
of Ferrara

Department
of Law



Sintesi della presentazione

- La cornice della Convenzione;
- I casi particolari:
 - La tassazione dei dividendi e degli interessi;
 - Il Protocollo alla Convenzione;
 - Il Protocollo addizionale e la procedura arbitrale;
- Considerazioni conclusive.



L'appartenenza all'EFTA e le sue conseguenze (anche sulla Convenzione)

- Rispetto dei principi generali del Trattato (libera circolazione di persone, merci, capitali, ...);
 - Decisione del Consiglio e della Commissione del 13 dicembre 1993 (94/1/CE) in merito all'istituzione dello spazio economico europeo tra le comunità (e i Paesi Terzi) EFTA;
- Supervisione della Corte di Giustizia EFTA:
 - Sulla base dell'accordo dello spazio economico europeo, e dei principi ivi stabiliti.



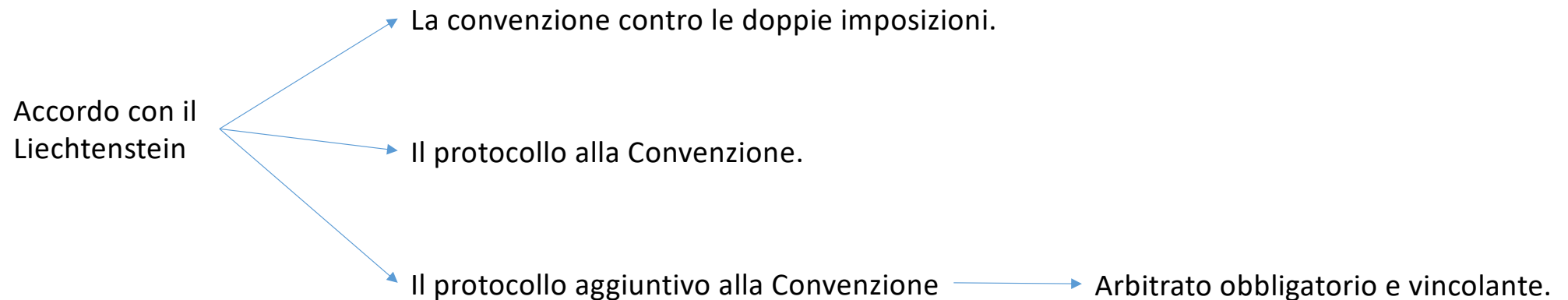
La convenzione con l'Italia

- La genesi dell'accordo:
 - Accordo nel merito raggiunto nel 2019;
 - Sottoscritto il 12 luglio 2023;
 - In attesa dei passaggi parlamentari di ratifica;
- Il quadro di riferimento:
 - Modello OCSE 2017;
 - Risultati BEPS;
 - *Raccordo con i Pillars I e II ?*
 - *Raccordo con la riforma dell'ordinamento italiano e il decreto delegato ?*



La struttura del testo

- In linea con lo standard OCSE, ma con alcune variazioni significative;





Il tema della residenza

- Previsioni specifiche per i fondi pensione (anche all'art 3, co. 1, lett. (j), (i) e (ii));
 - Richiamo ai criteri OCSE (*tiebreak rules*) per la soluzione delle situazioni di doppia residenza;
 - Raccordo con le modifiche del decreto «internazionalizzazione», art. 1:
 - Soluzione in via interpretativa per le persone fisiche.



Segue: i soggetti altri

- Convenzione (art. 4): conforme alle ultime linee guida OCSE (*le autorità competenti ... faranno del loro meglio per determinare di comune accordo ...*);
 - Casistica di merito interessante CTP Ferrara n. 181 dell'8 maggio 2017.



Il tema della stabile organizzazione

- Nessuna variazione particolarmente significativa rispetto allo *standard* OCSE;
- Questione della stabile organizzazione personale (contenzioso cd. «elvetico» in copia-incolla per il Liechtenstein) ?
 - Copiosa giurisprudenza, esempio Cassazione 9 aprile 2010, n. 8488 (che vedremo *domani*).



Dividendi

- Novità rilevanti in tema di ritenuta alla fonte, che può arrivare a 0%:
 - Con partecipazione al capitale della società per 365 giorni (senza tener conto delle operazioni straordinarie) per almeno il 25%;
 - Se il percipiente non è partnership;
 - Se il percipiente è beneficiario effettivo;
- Negli altri casi l'aliquota è del 10%
- Valutazione: scelta coerente con il sistema di «Madre-figlia» e con la sua estensione alla Svizzera in base all'accordo quadro del 2005 (Gazzetta UE L385/30), art. 15.
 - Differenze nella quota di partecipazione e nello *holding period*.



Interessi e canoni

- Interessi: riduzione della ritenuta al 10%;
 - Esenzione per soggetti istituzionali e per fondi pensione riconosciuti;
 - Aliquota ridotta anche nel caso di pagamento di interessi da parte di un soggetto privato italiano (non via sostituto) a istituto di credito residente in Liechtenstein;
 - Mediante dichiarazione del soggetto non residente (Interpello n. 500 del 21 luglio 2021).
- Royalties: riduzione della ritenuta al 10% (dal 30% ordinario);
 - Nessuna forma di esenzione per ipotesi particolari.



Capital gains

- Regola di tassazione: esclusi nel paese dell'alienante (art. 12, co. 5), ma con eccezioni quasi del tutto conformi al modello OCSE:
 - Immobili (art. 6 della Convenzione);
 - Mobili «pertinenti» o «inerenti» a una stabile organizzazione / sede fissa d'affari;
 - Utili da partecipazione in società o equivalenti in **Partnerships** se in un momento qualsiasi nei 365 giorni precedenti l'alienazione più del 50% del valore dipendeva da beni immobili nell'altro stato;
 - Ipotesi davvero «inclusiva» come tale in grado di intercettare i soggetti di diritto del Principato.



Procedura amichevole

- L'art. 24 della Convenzione è anch'esso in linea con le indicazioni OCSE:
 - Attivazione entro tre anni, via lo stato di appartenenza;
 - Procedura con possibilità di *override* dei termini interni per situazioni domestiche (comma 2, capoverso);
 - Possibilità di costituzione di una Commissione congiunta tra le due amministrazioni finanziarie.
- Art. 25: Scambio di informazioni (rinvio).



Assistenza nella riscossione delle imposte

- Scenario eurounitario, direttiva 2010/24/UE;
 - Cornice più ampia di riferimento alla collaborazione tra Amministrazioni finanziarie (Convention on *Mutual administrative assistance on tax matters*: OCSE e Consiglio d'Europa, 1988 e Protocollo 2010);
- Art. 26 riferimento a «*tributi di ogni genere e specie*» inclusi accessori;
 - Il credito estero è «tributario» ma non «privilegiato»;
 - *In linea teorica interessante*: non contestabilità giurisdizionale nell'altro stato contraente del credito in riscossione (esistenza, validità, importo).



Il protocollo alla Convenzione e i chiarimenti selettivi

- Le persone «coperte» dalla Convenzione sono quelle individuate secondo i criteri OCSE e alla luce dell'art. 3, co. 2 della Convenzione, ma sono incluse espressamente:
 - Eredità giacenti;
 - Fondi pensione riconosciuti;
 - Enti costituiti per finalità caritative, religiose, umanitarie e scientifiche, culturali sono considerati residenti anche se i proventi realizzati siano in tutto o in parte esenti da imposta;
 - Possibile salto d'imposta ? In realtà coerente con Principi UE se riferito a soggetti analoghi italiani.



Il Protocollo aggiuntivo (secondo protocollo) e l'arbitrato

- Il quadro di riferimento tra OCSE e UE;
- Soluzioni arbitrali come *second best* nei conflitti tra norme impositive internazionali;
- Dimensione Europea (UE):
 - Direttiva 2017/1852, attuata in Italia con D.lgs. 10 giugno 2020, n. 49:
 - Strumento più avanzato e che intercetta più ipotesi di «conflitto» prevedendo arbitrato vincolante e posizione «proattiva» del contribuente esposto;
 - Convenzione di Bruxelles 1990/436: applicazione più circoscritta ai casi di prezzi di trasferimento (e ... «non è» diritto UE);
- Dimensione internazionale:
 - Art. 26 Modello di Convenzione OCSE;
 - «Sovrascrittura» condizionata da parte della Convenzione multilaterale «MLI» nel quadro del Progetto BEPS, Azione 15 (... rinvio a un altro seminario!).
 - Più propriamente, BEPS Azione 14 - *Minimum standard to make dispute resolution mechanisms more effective*.



Segue: l'attivazione e i vincoli

- L'attivazione ...
 - Da parte del contribuente, e con onere di «preventiva escussione» della procedura amichevole di cui all'art. 24, co. 1 della Convenzione;
 - Sospensione / non attivazione in caso di processo pendente (amministrativo);
- La decisione è vincolante tranne che nei casi di:
 - Rifiuto dell'accordo da parte del contribuente interessato;
 - Annullamento da parte di un tribunale di uno degli stati contraenti (drittwirkung ?);
 - In caso di successivo contenzioso su una questione oggetto di arbitrato e poi recepita in accordo amichevole.



Il Thema Decidendum

- Ipotesi coperte dalla Convenzione, tranne che quelle concernenti (art. 1, co. 12):
 1. Elementi di reddito che non siano tassati in uno stato contraente;
 2. Ipotesi di evasione o abuso del diritto;
 3. Casi di doppia residenza;
 4. Ipotesi che vedono l'applicazione di sanzioni amministrative per frode fiscale, dopo e colpa grave.
 - Il caso dei limiti al ricorso alle procedure arbitrali nelle ipotesi di TP che determinasse dichiarazioni infedeli.



Gli effetti sulle procedure (e i processi)

- Si è già fatto riferimento alla pregiudizialità nelle slide precedenti, e alla sospensione della stessa procedura amichevole;
- Decisione arbitrale comunque impugnabile davanti all'autorità giurisdizionale del paese (o rinunciabile);
- ...



Considerazioni di sintesi

- Convenzione di «allineamento» del Liechtenstein con Paesi che sono già «coperti» da convenzione (San Marino, Svizzera) o che sono membri dell'UE (Malta);
- Per l'Italia: testo attuale e conforme alla migliori pratiche negoziali ...
tuttavia, in attesa di impattare sulla riforma dell'ordinamento tributario nazionale ...
- ... ma questa è un'altra storia!



University
of Ferrara

Department
of Law

Grazie per l'attenzione!