

XVII legislatura

A.S. 1327:

**"Norme recanti regime fiscale speciale
in relazione ai rapporti con il territorio
di Taiwan"**

Ottobre 2014
n. 67



servizio del bilancio
del Senato



Servizio del Bilancio

Direttore ...	tel. ...
Segreteria	tel. 5790
Uffici	
Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi dott. Renato Loiero	tel. 2424
Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata avv. Giuseppe Delreno	tel. 2626
Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa dott. Daniele Bassetti	tel. 3787
Consigliere addetto al Servizio dott. Melisso Boschi	tel. 3731
Segretari parlamentari dott.ssa Anna Elisabetta Costa dott.ssa Alessandra Di Giovambattista sig. Cristiano Lenzini dott. Vincenzo Bocchetti dott. Maurizio Sole	

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>Articoli da 1 a 5 (campo di applicazione, imposte considerate, definizioni generali, residenti, stabile organizzazione)</i>	<i>3</i>
<i>Articolo 6 (Redditi immobiliari).....</i>	<i>4</i>
<i>Articolo 7 (Utili delle imprese).....</i>	<i>5</i>
<i>Articolo 8 (Navigazione marittima ed aerea).....</i>	<i>6</i>
<i>Articolo 9 (Imprese associate).....</i>	<i>7</i>
<i>Articolo 10 (Dividendi).....</i>	<i>8</i>
<i>Articolo 11 (Interessi).....</i>	<i>9</i>
<i>Articolo 12 (Canoni).....</i>	<i>10</i>
<i>Articolo 13 (Utili di capitale).....</i>	<i>11</i>
<i>Articolo 14 (Professioni indipendenti).....</i>	<i>13</i>
<i>Articolo 15 (Lavoro subordinato)</i>	<i>14</i>
<i>Articolo 16 (Compensi e gettoni di presenza).....</i>	<i>15</i>
<i>Articolo 17 (Artisti e sportivi)</i>	<i>15</i>
<i>Articolo 18 (Pensioni)</i>	<i>15</i>
<i>Articolo 19 (Funzioni pubbliche)</i>	<i>16</i>
<i>Articoli 20 e 21 (Professori e insegnanti - Studenti).....</i>	<i>16</i>
<i>Articolo 22 (Altri redditi)</i>	<i>16</i>
<i>Articolo 23 (Eliminazione della doppia imposizione).....</i>	<i>17</i>
<i>Articolo 24 (Non discriminazione)</i>	<i>18</i>
<i>Articolo 25 (Procedura amichevole).....</i>	<i>18</i>
<i>Articolo 26 (Scambio di informazioni).....</i>	<i>19</i>
<i>Articolo 27 (Rimborsi).....</i>	<i>19</i>
<i>Articolo 28 (Limitazione dei benefici).....</i>	<i>20</i>
<i>Articolo 29 (Disposizioni diverse).....</i>	<i>20</i>
<i>Articolo 30 (Efficacia).....</i>	<i>21</i>
<i>Articolo 31 (Copertura finanziaria).....</i>	<i>21</i>

PREMESSA

Il DDL in titolo disciplina i rapporti fiscali tra Italia e Taiwan con specifico riguardo all'applicazione delle imposte sul reddito.

L'articolato tiene conto della mancanza di riconoscimento di Taiwan quale entità politica autonoma e, ispirandosi a modelli convenzionali accolti dall'OCSE, li adatta alle peculiarità dei sistemi fiscali dei due territori interessati (ad esempio con riguardo alla tassazione del reddito delle persone fisiche applicata sul territorio di TAIWAN sulla base del principio di territorialità). Il varo della nuova disciplina dovrebbe agevolare l'inclusione del territorio predetto all'interno delle c.d. *white lists* previste dalla legge 244/2007 e favorire la cooperazione in funzione della lotta all'evasione fiscale.

Le disposizioni hanno altresì la finalità di eliminare le doppie imposizioni che penalizzano il pieno sviluppo delle relazioni economiche e commerciali tra i due territori; l'effetto giuridico, stante l'impossibilità di perfezionare una convenzione internazionale *ad hoc*, è la risultante dell'auto-delimitazione degli ambiti della potestà impositiva nazionale condizionata all'adozione, da parte di TAIWAN, di una regolamentazione interna dai contenuti analoghi (cfr. art. 30).

Si ricorda che l'Italia è il quarto *partner* commerciale europeo di TAIWAN, dopo Germania Olanda e Regno unito ed è collocata nella ventisettesima posizione nella classifica mondiale con 3,823 miliardi di dollari (Dati anno 2012; – 18,9% rispetto al 2011).¹ Il dato relativo alle esportazioni verso TAIWAN ammonta a 2,02 mld di dollari. Si rappresenta inoltre che il 4 marzo 2013 è stato firmato il *Memorandum* d'intesa tra l'Agenzia per la promozione all'estero e l'internazionalizzazione delle imprese italiane (ICE) ed il *TAIWAN External Trade Development Council* (TAITRA) con l'obiettivo di sviluppare le relazioni commerciali tra le parti. Altri dati sull'interscambio commerciale tra i due territori sono riportati nell'Analisi dell'impatto della regolamentazione AIR, prodotta a corredo dell'articolato in commento. I dati, aggiornati fino all'anno 2011, danno conto del *trend* in crescita, a partire dal 2010, dei rapporti commerciali (+40% nel 2010 e +11% nel 2011). Nel documento si dà inoltre rappresentazione sia dell'incremento delle importazioni da Taiwan – che sono passate da 1, 4 miliardi di euro nel 2009 a 2 miliardi di euro nel 2011 – sia dell'analogo *trend* delle esportazioni, attestatesi in 1,121 mld di euro nel 2011 dagli 816 milioni di euro registrati nel 2009 (il saldo della

¹ Fonti: www.roc-taiwan.org; www.taipeiéco.it (dati 2012);

bilancia dei pagamenti tra i due paesi è in deficit - pari a 911 milioni di euro nel 2011).

La RT, in relazione agli effetti finanziari associati alle disposizioni in commento – tutti positivamente verificati dalla Ragioneria generale dello Stato – stima una perdita complessiva di gettito, in termini di cassa, a partire dal 2015, pari ad euro 384.000 in ragione di anno, ascrivibile all'impatto finanziario delle disposizioni di cui agli articoli 7, 10, 12, 13, 14 e 22 nella misura di cui alla tabella allegata:

(in euro)

<i>Effetti sul gettito</i>	
Art. 7 Utili delle imprese	-6.000
Art. 10 Dividendi	-340.000
Art. 12 Canoni	-13.000
Art. 13 Utili di capitale	-15.000
Art. 14 Professioni indipendenti	-5.000
Art. 22 Altri redditi	-5.000
Totale	-384.000

La valutazione del minor gettito complessivo è stata operata in tutti i casi con riferimento a dati ed informazioni disponibili per l'anno 2011, desumibili dalle dichiarazioni annuali dei sostituti d'imposta mod. 770/2012. Altri dati informativi riguardano la tassazione dei redditi in TAIWAN sulla base di dati tratti da fonte IBFD – Asia & Pacific – Taxation & Investment – Taiwan.

Al riguardo, in termini generali si osserva che la RT, ponendo a base della quantificazione il solo esercizio finanziario 2011, non considera l'impatto finanziario che potrebbe derivare dallo sviluppo dei rapporti commerciali tra i due Paesi nei prossimi anni, che è ragionevole ipotizzare sia per effetto delle attività di implementazione delle forme di cooperazione in atto, sopra ricordate, sia per l'impatto della disciplina in commento che, perseguendo l'obiettivo di eliminare il fenomeno delle doppie imposizioni fiscali, dovrebbe favorire gli scambi commerciali tra i due territori². Al fine di verificare il carattere prudenziale della stima, sarebbe altresì utile accertare con quale andamento le risultanze dell'esercizio 2011 si rapportano rispetto ad omologhi dati riferiti agli anni più recenti (dei quali non è data informazione) ed in che misura sugli stessi si riflettono gli effetti della crisi economica, già in essere nel 2011. La stima dovrebbe quindi riguardare l'impatto finanziario a regime delle disposizioni in commento, depurato, nel breve periodo, degli effetti derivanti dalla contrazione dei rapporti commerciali ascrivibile al ciclo economico, al momento sfavorevole.

Si osserva inoltre che, stante l'assenza di un accordo internazionale *ad hoc*, il conseguimento dei sopra ricordati obiettivi dipenderà dal rispetto, in termini sostanziali, della condizione di reciprocità che si è intesa formalizzare attraverso

² Un impatto che opererebbe rispetto ad un andamento dei rapporti commerciali già in crescita, come evidenziano i dati rappresentati nell'AIR.

il peculiare regime dell'efficacia giuridica che si legge all'articolo 30 ed al cui commento si fa rinvio. In proposito andrebbe confermato se possa ritenersi sufficiente alla verifica positiva della reciprocità l'aver collegato l'operatività della disciplina nazionale al mero scambio di comunicazioni tra gli Uffici indicati³ (circa l'avvenuta emanazione di analoghe disposizioni interne regolatorie delle misure per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali) o se invece non sia necessario anche regolamentare soggetti e procedure preposti, per l'Italia, a valutare se i contenuti dell'emananda regolamentazione di TAIWAN rispettino il requisito contenutistico richiesto.

L'esame è incentrato essenzialmente sui profili di competenza del Servizio, con specifica attenzione al commento delle disposizioni ritenute idonee a determinare effetti finanziari, anche se non considerate in RT. Saranno invece considerati in sintesi gli altri profili regolamentari.

Articoli da 1 a 5
(campo di applicazione, imposte considerate, definizioni generali, residenti, stabile organizzazione)

Gli articoli da 1 a 5 individuano l'ambito soggettivo di applicazione (le persone fisiche e quelle giuridiche residenti in uno o in entrambi i territori considerati) e quello oggettivo con riferimento alle imposte interessate (IRPEF, IRAP e IRES e gli omologhi tributi operanti nel territorio in cui si applica la legislazione fiscale amministrata dall'Agenzia fiscale di Taiwan, Ministero delle finanze, Taipei); delineano quindi, in termini normativi, il significato da attribuire a talune parole o espressioni che il DDL assume rilevanti ai fini della esatta delimitazione dell'ambito applicativo della nuova disciplina. In tale ottica si precisa ad esempio, cosa debba intendersi per "imposte sul reddito", "territorio", "persona", "società", "impresa di un territorio", "traffico internazionale", "Autorità competente", "residente di un territorio", "stabile organizzazione". Sono altresì fissati criteri interpretativi per cogliere il significato di espressioni non espressamente definite (art. 3, comma 2).

Quanto alle imposte considerate (articolo 2), la disciplina riguarda le sole "**imposte sul reddito**" qualificando come tali: – le imposte prelevate sul reddito complessivo o su elementi del reddito (comprendendovi anche le imposte sugli utili derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili); – le imposte sull'ammontare complessivo degli stipendi e dei salari corrisposti dalle imprese; – le imposte sui plusvalori.

Sono quindi elencati (art. 2, comma 3) i tributi ai quali si applica la nuova disciplina e precisamente l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF -*Individual consolidated income tax*)⁴, l'imposta sul reddito delle società (IRES – *profit-seeking enterprise income tax*) e l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP -*income basic tax*). Sono altresì interessate dalla disciplina le imposte future, di natura identica o sostanzialmente analoga a quelle sopra indicate istituite dopo il varo della legge in aggiunta o in sostituzione dei tributi esistenti. Si prevede poi l'obbligo delle Autorità competenti dei due territori di comunicare reciprocamente le modifiche introdotte alle legislazioni fiscali.

Nell'ambito delle definizioni (art. 3), ad esempio, si specifica che il termine "persona" comprende le persone fisiche, le società ed ogni altra associazione di persone mentre con il

³ Si tratta dell'Ufficio italiano di promozione economica, commerciale e culturale a Taipei e l'Ufficio di rappresentanza di Taipei in Italia.

⁴ L'espressione in corsivo indica la denominazione in lingua inglese del tributo omologo a quello nazionale esistente presso TAIWAN.

termine "società" si designano le persone giuridiche o gli enti considerati persone giuridiche ai fini dell'imposizione (art. 3, comma 1, lett. *b*) e *c*)⁵.

L'articolo 4 definisce l'espressione "residente di un territorio", in conformità al già citato modello di convenzione OCSE come ogni persona che, in virtù della legislazione di detto territorio, è ivi assoggettata ad imposta a motivo della sua residenza, della sede, delle sua direzione o ogni altro criterio di natura analoga e comprende anche l'autorità che amministra un territorio e ogni sua suddivisione amministrativa o ente locale. Regola quindi specificamente i casi di persona residente in entrambi i territori (art. 4, comma 3). Tra questi, quanto alla persona che soggiorna abitualmente in entrambi i territori ovvero non soggiorna abitualmente in alcuni di essi, indica nell'accordo tra le autorità competenti dei territori il criterio per risolvere la questione⁶. Si specifica infine che quando una persona, diversa una persona fisica è residente di entrambi i territori, la stessa è da ritenersi residente solo del territorio in cui si trova la sua direzione effettiva.

L'articolo 5 definisce "stabile organizzazione" una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività. Tipizza quindi le fattispecie ad essa riconducibili (ad esempio una sede di direzione, una succursale, un ufficio ecc.) (art. 5, commi 2, 3 e 5). Correla quindi al perdurare nel tempo la riferibilità della condizione di "stabile organizzazione" (ad esempio un cantiere di costruzione che si protragga per oltre 6 mesi o la prestazioni di servizi perdurante per un periodo o periodi cumulativamente superiori a sei mesi nell'arco di dodici mesi, art. 5, comma 3, lett. *a*) e *b*)⁷. Indica le situazioni in presenza delle quali non si è in presenza di una stabile organizzazione (art. 5, commi 4, 6 e 7).

La RT, non considera le disposizioni in commento, essendosi limitata a prendere in esame quelle ritenute più significative (artt. da 7 a 15, 17 e 22).

Al riguardo, nulla da osservare trattandosi, con taluni adattamenti, della riproduzione del modello regolamentare espresso negli schemi OCSE (artt. da 1 a 5).

Articolo 6 **(Redditi immobiliari)**

Le disposizioni in commento sanciscono il criterio in base al quale i redditi che un residente di un territorio ritrae da beni immobili⁸ situati nell'altro territorio sono imponibili in quest'ultimo.

È quindi definita l'espressione "beni immobili" e sono individuate le fattispecie equiparate (ad esempio gli accessori, le scorte morte o vive delle imprese agricole o forestali, l'usufrutto dei beni immobili e i diritti relativi a canoni variabili o fissi per lo sfruttamento o la concessione di giacimenti minerari, sorgenti ed altre risorse naturali). Si precisa quindi che navi, battelli ed aereo mobili non sono considerati beni immobili.

⁵ Si osserva che la parola "società" è stata utilizzata sia nella definizione di "persona" sia come termine da definire. Si tratta peraltro di una formulazione che ripropone quanto si legge nel modello di convenzione OCSE. Avuto riguardo alle differenze esistenti in Italia tra regime impositivo del reddito delle società di persone e quello delle società di capitali, andrebbe verificato se le definizioni non possano determinare incertezze applicative, potendosi intendere come "persona" anche le persone giuridiche definite quali "società".

⁶ Si osserva che il criterio risolutivo del ricorso al mutuo accordo è stato utilizzato nel modello di convenzione OCSE per i casi in cui il soggetto ha la cittadinanza di entrambi gli stati ovvero in nessuno di loro. La norma si discosta quindi dal modello OCSE in ragione, si ipotizza, del mancato riconoscimento politico di TAIWAN.

⁷ Lo schema di convenzione OCSE sul punto indica come riferimento temporale il decorso di almeno un anno in tutti i casi.

⁸ Sono inclusi anche i redditi delle attività agricole o forestali.

Il criterio sopra indicato trova applicazione per i redditi derivanti dalla utilizzazione diretta, dalla locazione o da ogni altra utilizzazione di beni immobili nonché per i redditi derivanti da beni immobili di una impresa nonché per i redditi di beni immobili utilizzati per l'esercizio di una professione indipendente.

La RT non considera la disposizione.

Al riguardo, considerato che l'Imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE)⁹ dovrebbe continuare ad essere applicata sugli immobili in Taiwan di proprietà di residenti in Italia in relazione ai criteri che presiedono la determinazione della base imponibile dell'imposta e del diverso ambito applicativo della disciplina in commento, nulla da osservare per quanto di competenza, trattandosi anche in tal caso di una disciplina che si conforma al modello regolamentare espresso in schemi OCSE (articolo 6).

Articolo 7 (Utili delle imprese)

Per tale tipologia di redditi viene sancito il principio per il quale gli utili d'impresa sono imponibili soltanto nello Stato di residenza dell'impresa stessa, fatto salvo il caso in cui l'impresa svolga la sua attività nell'altro paese per il tramite di una stabile organizzazione. In quest'ultima ipotesi l'azienda verrà tassata secondo la disciplina fiscale vigente sul territorio in cui la stabile organizzazione è localizzata.

Ai fini della determinazione dell'utile della stabile organizzazione sono ammesse in deduzione le spese sostenute da essa, compresi gli oneri di direzione e le spese generali di amministrazione; il riparto degli utili deve essere conforme ai principi dettati dal presente disegno di legge ed il metodo di riparto deve essere il medesimo per tutti gli anni a meno di validi e sufficienti motivi che inducano ad una sua modifica. È poi espressamente previsto che se l'utile d'impresa comprende elementi di reddito considerati separatamente da altri articoli del disegno di legge all'esame si applicano questi ultimi.

La RT evidenzia che nei casi in esame non si può applicare la vigente normativa in tema di tassazione dei compensi¹⁰ conseguiti da imprese, società od enti non residenti per prestazioni artistiche e professionali, per le quali attualmente non rileva la localizzazione del soggetto che percepisce dette prestazioni; infatti, ad oggi viene operata una ritenuta del 30% sui compensi comunque percepiti nell'ambito di prestazioni artistiche e professionali (anche se qualificate dal soggetto non residente come redditi di impresa). Quindi, dall'introduzione nell'ordinamento dell'articolo in esame conseguirà la preclusione dell'applicazione della citata ritenuta nel caso di soggetti residenti in Taiwan privi di stabile organizzazione in Italia. Quindi stima la perdita di gettito derivante dalla disapplicazione della ritenuta del 30% sui citati redditi conseguiti

⁹ Cfr. art. 19, commi da 13 a 17 del DL 201/2011. In relazione all'applicazione dell'IVIE si veda anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2012/97954 DEL 2 luglio 2012.

¹⁰ Combinato disposto degli articoli 23 del TUIR e 25 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

da imprese, società od enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate nel territorio dello Stato.

Utilizza a tal fine i dati ricavati dal mod. 770 semplificato 2012 (redditi 2011) nella sezione relativa alle certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi di tutte le posizioni relative a soggetti la cui attività sia riconducibile a prestazioni artistiche o professionali. Per mancanza di informazioni specifiche ipotizza che una parte degli importi imponibili, pari ad un terzo del totale delle ritenute effettuate (che ammontano complessivamente a circa 10.000 euro), siano riferibili a prestazioni rese nell'esercizio dell'attività di impresa sulle quali l'erario perderebbe la potestà impositiva; pertanto suppone che circa 5.000 euro di ritenute siano riferibili alle fattispecie qui all'esame. Ad esse aggiunge, in via prudenziale, circa 1.000 euro di ritenute effettuate su provvigioni corrisposte in regime di reddito d'impresa ad intermediari di commercio non residenti. Quindi perviene a stimare una perdita di gettito complessiva pari a circa 6.000 euro.

Al riguardo, si rileva che la correttezza della quantificazione della perdita di gettito riguardante le prestazioni artistiche o professionali dipende dall'esattezza dell'ipotesi assunta circa l'ammontare di reddito che rientrerebbe nel campo di applicazione della nuova disciplina (un terzo del totale).

Articolo 8 ***(Navigazione marittima ed aerea)***

L'articolo considera gli utili derivanti dallo svolgimento del traffico internazionale di navi o di aeromobili, includendo in essi anche quelli ricavati dall'impiego, manutenzione o affitto di *container*¹¹, da parte di un'impresa di uno degli Stati contraenti, disponendo che tali utili siano tassati unicamente nel Paese in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa di navigazione. È inoltre previsto che qualora la sede della direzione effettiva sia situata a bordo di una nave, detta sede si considera situata nel territorio in cui si trova il porto di immatricolazione della nave, oppure, in mancanza di un porto di immatricolazione, nel territorio nel quale è residente l'esercente la nave.

La RT evidenzia che la norma, pur contrastando con quanto stabilito nell'articolo 73, comma 3, del TUIR¹², non dovrebbe necessariamente determinare una diminuzione di gettito, risultando applicabile anche alle imprese di navigazione il principio di tassazione del reddito d'impresa derivante da attività esercitate in Italia mediante una stabile organizzazione. Conclude pertanto sottolineando che non si verificherà una significativa variazione di gettito in conseguenza del varo della disciplina in commento.

¹¹ Essi costituiscono utili occasionali.

¹² L'articolo considera residenti ai fini IRES le società od enti che hanno in Italia la propria sede legale.

Al riguardo, occorre sottolineare che non sembra possano coincidere, nella sostanza, i due concetti di “direzione effettiva dell’impresa” e di “stabile organizzazione”. Infatti in merito al primo – che ai fini del presente articolo rappresenta la discriminante che legittima la tassazione di un Paese rispetto all’altro – si evidenzia che per “sede di direzione effettiva” si intende il luogo ove viene svolta l’attività di direzione, amministrazione e coordinamento dei fattori produttivi aziendali¹³, laddove la stabile organizzazione si costituisce per effetto della compresenza dei seguenti elementi: una sede di affari, un’organizzazione permanente, lo svolgimento dell’attività mediante la sede di affari. In considerazione di quanto precede, e confrontando le due definizioni, non risulta immediata, come invece afferma la RT, la sovrapposizione delle due fattispecie¹⁴; in particolare sembra ipotizzabile la presenza su Paesi differenti di una direzione effettiva e di una stabile organizzazione in cui la prima svolga l’attività di direzione, amministrazione e coordinamento dei fattori produttivi e la seconda, come sede di affari, svolga attività in via permanente ma sotto il coordinamento della sede direttiva. In tal senso si esprimerebbe l’articolo 5, comma 2, che riconosce come stabile organizzazione la sola “sede di direzione” e non la “sede di direzione effettiva”.

Potendosi ipotizzare tale scenario, in cui quindi la stabile organizzazione non rappresenta il soggetto passivo d’imposta, si chiede al Governo di fornire apposita quantificazione dei possibili effetti di gettito che la stessa RT non sembra escludere del tutto nonché definire quantitativamente, anche in via approssimativa, il fenomeno generale del traffico navale ed aereo, nonché quello relativo alla gestione dei *container*.

Articolo 9 **(Imprese associate)**

Le disposizioni in commento fissano i criteri per la tassazione degli utili di imprese c.d. associate. La norma prende in considerazione i casi in cui: a) una impresa di un territorio partecipa direttamente o indirettamente alla direzione, al controllo o al capitale di una impresa dell’altro territorio ovvero; b) le medesime persone partecipano direttamente o indirettamente alla direzione, al controllo o al capitale di una impresa di un territorio e di una impresa dell’altro territorio. Se due imprese, in entrambi i casi, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie sono vincolate da condizioni accettate o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, è consentito poter tassare anche quegli utili che sarebbero stati realizzati da una di dette imprese in mancanza di tali condizioni ma che a causa delle stesse non si sono evidenziati.

Si prevede poi, attraverso il ricorso alla procedura amichevole di cui all’articolo 25, la possibilità di effettuare aggiustamenti sull’imposta applicata con riguardo ai casi in cui un territorio assoggetta a tassazione, tra gli utili di una impresa di detto territorio, anche quelli sui quali una impresa dell’altro territorio è stata nello stesso sottoposta a tassazione; gli utili considerati sono quelli che sarebbero stati realizzati dall’impresa del primo territorio se le condizioni convenute tra le due imprese fossero state quelle che si sarebbero convenute tra

¹³ Si vede al riguardo la CTP di Reggio Emilia, sentenza 197 dell’11/08/2009.

¹⁴ Anche perché altrimenti non si comprenderebbe perché vengano tenute separate.

imprese indipendenti. L'adeguamento dell'imposta su tali utili, in tali casi, è consentito all'altro territorio.

La RT non considera le disposizioni in commento.

Al riguardo, premesso che la norma si conforma allo schema OCSE (articolo 9), considerati gli effetti finanziari positivi che eventualmente potrebbero derivare dalla sua applicazione, nulla da osservare per quanto di competenza¹⁵.

Articolo 10 (Dividendi)

Per questa tipologia di redditi si prevede la tassazione nel territorio di residenza del percettore; tuttavia viene specificato che i dividendi possono comunque essere tassati anche nello Stato di residenza della società che li paga ma tale facoltà è prevista entro il limite del 10% dell'ammontare lordo dei dividendi stessi se il percettore è l'effettivo beneficiario. Viene inoltre previsto che le modalità di applicazione delle limitazioni saranno stabilite di comune accordo tra le Autorità competenti. Infine le citate disposizioni non si applicano qualora il beneficiario dei dividendi, residente di un territorio, eserciti un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione situata sull'altro territorio, oppure eserciti una professione indipendente mediante una base fissa situata sull'altro territorio, e la partecipazione, generatrice dei dividendi, si ricolleghi effettivamente alla stabile organizzazione o base fissa. In tal caso si applicheranno le altre disposizioni della presente convenzione (nello specifico l'articolo 7 o il 14).

La RT utilizzando dati tratti dal modello 770/2012, anno d'imposta 2011, rileva dividendi per circa 3,4 mln di euro distribuiti a soggetti residenti nel territorio di Taiwan, assoggettati per 3,2 mln di euro all'aliquota ordinaria del 27% – con ritenute pari a circa 870 mila euro – e per circa 200 mila euro, all'aliquota del 12,5% – con ritenute corrispondenti a 25 mila euro. Inoltre attualizza i dati di gettito considerando la normativa introdotta con decreto-legge 138/2011, articolo 10, comma 2 con cui è stata definita l'aliquota del 20% sui dividendi percepiti dal 1 gennaio 2012; pertanto la stima di minor gettito sul flusso complessivo di 3,4 mln di euro di dividendi è assunta in misura pari a circa 680 mila euro. Poiché è prevista la facoltà di sottoporre a tassazione (per non più del 10%) i dividendi da parte dello Stato di residenza della società che li paga, si potrebbe determinare una perdita di gettito del 50% di quelle stimata secondo la normativa recata dal decreto-legge 138/2011, quindi pari a circa 340 mila euro¹⁶. Segnala inoltre un potenziale parziale recupero di gettito per effetto del minor credito di imposta vantato da società od enti italiani per effetto della riduzione

¹⁵ La norma si inserisce nel più generale fenomeno, di rilievo non soltanto fiscale, del c.d. *transfer pricing* che, attraverso l'esame delle transazioni commerciali tra imprese associate al fine di verificare se le stesse siano state o meno effettuate a valori normali nel rispetto dei criteri di determinazione dei prezzi in regime di libera concorrenza, mira ad evitare che attraverso modifiche dei corrispettivi delle transazioni intercompany si possano realizzare spostamenti di base imponibile verso Stati a minor pressione fiscale.

¹⁶ 3,4 mln *10%.

dell'aliquota della ritenuta alla fonte operata nei territori soggetti alla legislazione dell'autorità fiscale di Taipei. Tuttavia per motivi prudenziali la RT non procede alla quantificazione dell'eventuale recupero di gettito.

Al riguardo si sottolinea che di recente, con il decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (art. 3), il trattamento fiscale dei redditi di natura finanziaria ha subito la modifica circa la misura dell'aliquota applicabile che è stata portata, in via generale dal 20% al 26%. Ciò posto è evidente che ripercorrendo i calcoli evidenziati in RT, con l'applicazione della nuova aliquota, si giunge alla stima di una perdita di gettito superiore¹⁷ a quella in essa rappresentata. Alla luce di quanto evidenziato, pur nella consapevolezza che la RT è risalente all'11 febbraio 2014, prima cioè dell'entrata in vigore della nuova aliquota sopra citata, è necessario un aggiornamento della stessa nonché, in assenza di altri elementi, un corrispondente adeguamento delle norme di copertura.

Articolo 11 (Interessi)

L'articolo riguarda il trattamento degli interessi, stabilendo che essi vengono tassati dallo Stato di residenza del beneficiario effettivo, eccetto il caso in cui il soggetto percettore, residente di un territorio, svolga nell'altro territorio, un'attività, industriale o commerciale, per mezzo di una stabile organizzazione o una professione indipendente con base fissa nell'altro paese contraente, ed il credito generatore degli interessi si ricolleggi effettivamente a tale stabile organizzazione o base fissa; in tale ultima ipotesi si applicano, a seconda dei casi, le disposizioni contenute negli articoli 7 e 14. Tuttavia è previsto che gli interessi possano essere imponibili anche nel territorio dello Stato che li ha erogati; in tal caso l'imposta applicata non può eccedere il 10% dell'ammontare lordo degli stessi. Inoltre si disciplina il caso in cui per effetto di particolari relazioni tra debitore e beneficiario effettivo l'ammontare degli interessi ecceda quello che si sarebbe convenuto in assenza di simili relazioni; in tale evenienza le disposizioni citate si applicano soltanto a quest'ultimo ammontare, mentre la parte eccedente dei pagamenti è imponibile in conformità della legislazione di ciascun territorio e tenuto conto delle ulteriori disposizioni contenute nel presente disegno di legge.

La RT, utilizzando dati tratti dal modello 770/2012, quadro SF per i redditi percepiti nell'anno d'imposta 2011, evidenzia un esiguo numero di beneficiari di interessi per depositi bancari o postali a cui corrisponde un importo lordo complessivo di poche migliaia di euro, non soggetti ad alcuna ritenuta fiscale. Pertanto sottolinea che l'introduzione della citata disposizione convenzionale vista la natura e l'entità degli importi non determinerebbe alcuna variazione significativa di gettito. Rileva infine che si potrebbe avere un teorico recupero di gettito generato dal minor credito di imposta (derivante dal passaggio dell'attuale aliquota di imposta vigente sugli interessi nel territorio amministrato dall'ufficio di Taipei pari al 20% e la nuova aliquota che non potrà essere di importo superiore al 10%) vantato da residenti italiani per effetto della riduzione

¹⁷ Pari a: 3,4 mln *26% – 3,4 mln* 10% = 544.000 euro.

della ritenuta alla fonte operata nei territori soggetti alla legislazione dell'autorità fiscale di Taipei.

Al riguardo non si hanno osservazioni da formulare nel presupposto che sia verificato l'effettivo non assoggettamento dei redditi qui all'esame, ad alcuna ritenuta alla fonte.

Articolo 12 ***(Canoni)***

Per quanto riguarda i canoni, fermo restando il principio generale di imponibilità nel territorio di residenza del percipiente beneficiario effettivo, si prevede la possibilità di tassazione anche nell'altro territorio, con aliquota di ritenuta alla fonte non superiore al 10 per cento dell'ammontare lordo dei redditi in oggetto.

Si specifica che con il termine canoni ci si riferisce ai compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso, di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, ivi comprese le pellicole cinematografiche, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, ecc..

Nel caso in cui il beneficiario effettivo dei canoni, residente di un territorio, eserciti, nel territorio dal quale provengono i canoni, un'attività commerciale o industriale per mezzo di una stabile organizzazione o una professione indipendente mediante una base fissa, si applicano rispettivamente le disposizioni di cui agli articoli 7 (Utili delle imprese) e 14 (Professioni indipendenti).¹⁸

La RT indica una perdita di gettito pari a circa 13.000 euro.

Ai fini della quantificazione vengono utilizzati i dati dell'anno di imposta 2011 (Mod. 770/2012), in base ai quali l'imponibile – ottenuto abbattendo del 25 per cento forfetario l'ammontare lordo dei compensi, al fine di tenere in debito conto le spese sostenute – riferito ai canoni soggetti all'aliquota interna del 30 per cento, ammonta a circa 70.000 euro. La nuova normativa, consentendo l'applicazione di un'aliquota massima del 10 per cento, determinerebbe ritenute pari a 7.000 euro, in luogo dei circa 20.000 euro ottenibili con l'applicazione dell'aliquota vigente. La RT perviene quindi al risultato di un minor gettito pari a circa 13.000 euro¹⁹, senza calcolare, per motivi prudenziali, l'eventuale recupero di gettito che potrebbe verificarsi in conseguenza del minor credito di imposta in relazione al passaggio dell'aliquota dal 20 per cento vigente attualmente nel territorio di Taipei, a quella del 10 per cento previsto dalle disposizioni in commento.

Al riguardo, si osserva che non può riscontrarsi il carattere prudenziale di una quantificazione effettuata sulla base dei dati relativi ad un unico esercizio di imposta (il 2011); ciò anche in relazione alla circostanza che la stima non prende

¹⁸ Le altre disposizioni specificano cosa deve intendersi per "provenienza da un territorio" e rendono imponibile la parte dei canoni, cosiddetta eccedente, determinata in virtù di particolari rapporti tra beneficiario e debitore.

¹⁹ Ovvero 20.000 euro – 7.000 euro.

affatto in considerazione il *trend* atteso per gli esercizi futuri. Un dato di previsione rispetto a tale ultimo elemento sarebbe invece opportuno, a sostegno della attendibilità della stima effettuata.

Si evidenzia poi che sarebbe auspicabile acquisire la conferma della coincidenza del "territorio di Taipei" – locuzione usata dalla RT – con l'intero territorio di Taiwan²⁰.

Articolo 13 **(Utili di capitale)**

Il presente articolo riguarda l'imposizione degli utili di capitale; in particolare si prevede che i redditi in questione siano tassati:

- nel territorio in cui sono situati i beni immobili nel caso di plusvalenze relative a detti beni;
- nel territorio in cui si trova la stabile organizzazione che un'impresa di un territorio contraente ha nell'altro territorio contraente o la base fissa in cui opera, per l'esercizio di una professione, un residente di un territorio contraente nell'altro territorio contraente, nel caso di plusvalenze relative a beni mobili appartenenti alla stabile organizzazione o alla base fissa;
- esclusivamente nel territorio in cui ha sede la direzione effettiva dell'impresa di navigazione nel caso di plusvalenze relative a cessioni di navi o aeromobili utilizzati nel traffico internazionale ovvero a beni mobili relativi alla gestione di tali navi o aeromobili;
- nel territorio ove sono situati i beni immobili che costituiscono più del 50% del valore di azioni non quotate, dalla cui alienazione il residente di un territorio abbia ottenuto utili;
- esclusivamente nel territorio di residenza del cedente in tutti gli altri casi.

La RT afferma che il criterio di tassazione adottato per gli utili di capitale è quello raccomandato dall'OCSE. Evidenzia anche che, con l'entrata in vigore delle disposizioni all'esame, l'Italia non potrà più assoggettare a tassazione i seguenti redditi prodotti da soggetti residenti nel territorio amministrato dall'Ufficio fiscale di Taipei: le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti e non negoziate in mercati regolamentati (soggette ad imposta sostitutiva del 20 per cento secondo l'articolo 67, lettera *c*-bis), del TUIR), i proventi da cessioni di diritti d'opzione o titoli attraverso i quali possono essere acquisite le partecipazioni non qualificate in società residenti (soggetti ad imposta sostitutiva del 20 per cento), se non negoziate in mercati regolamentati, le plusvalenze derivanti da cessioni onerose di titoli non rappresentativi di merci (soggette all'imposta sostitutiva del 20 per cento di cui all'art. 67, lettera *c*-ter) del TUIR), le plusvalenze su contratti a termine, conclusi fuori dai mercati regolamentati (soggette ad imposta sostitutiva del 20 per cento di cui all'art. 67, lettera *c*-quater). Inoltre il disegno di legge prevede che gli utili derivanti dall'alienazione di azioni di società i cui beni

²⁰ È evidente che se i dati della RT fossero riferiti ad un ambito territoriale più ristretto rispetto a quello di Taiwan la quantificazione potrebbe risultare sottostimata.

consistono, essenzialmente, in beni immobili siano imponibili nel territorio di provenienza degli utili stessi.

La RT, utilizzando i dati per l'anno d'imposta 2011, così come risultano dal modello 770/2012 – quadro SO relativo all'obbligo di comunicazione da parte degli intermediari delle operazioni che generano redditi di natura finanziaria, evidenzia che non risultano operazioni nell'anno di riferimento che potrebbero dar luogo a perdita di gettito. In ottica prudenziale la RT assume un importo medio relativo ad operazioni imponibili e rilevato in annualità precedente, nell'ordine di circa 300 mila euro; evidenzia inoltre che non è possibile fornire dati puntuali a causa della irreperibilità di informazioni in merito alla natura degli investimenti ed all'ammontare dell'imposta sostitutiva applicata alle plusvalenze realizzate. In particolare il quadro SO analizzato ai fini della stima mostra esclusivamente le operazioni imponibili poste in essere con l'intervento di intermediari professionali senza quindi dare alcun riscontro circa le operazioni poste in essere senza l'intervento di detti soggetti, le operazioni escluse o esenti da imposizione, nonché le operazioni assoggettate a prelievo alla fonte a titolo definitivo nell'ambito dei regimi del risparmio amministrato o gestito. Pertanto conclude evidenziando una perdita di gettito pari a circa 15.000 euro quale risultante dell'ipotesi che le plusvalenze ammontino a circa il 25% del valore delle operazioni complessivamente segnalate (300.000 euro) e sulle quali grava l'imposta sostitutiva del 20%²¹; infine appare che la percentuale del 25% è determinata in considerazione del generale andamento dei mercati, assumendo che essa rappresenti prudenzialmente la remunerazione a medio termine riveniente dagli investimenti in titoli azionari e che i dati utilizzati non tengono conto dell'ammontare complessivo delle plusvalenze imponibili sul territorio italiano.

Al riguardo, si rileva un elemento di incertezza derivante dalla circostanza che la correttezza della quantificazione della perdita di gettito dipende in gran parte dall'esattezza dell'ipotesi formulata in relazione all'entità delle plusvalenze (25 per cento) sul totale delle operazioni imponibili.

Inoltre sarebbe stato opportuno che la RT avesse indicato a quale annualità precedente si riferisce il dato dei 300.000 euro di operazioni imponibili; infatti le plusvalenze realizzate rappresentano il flusso di reddito derivante dall'alienazione dei beni e per averne un dato che rappresenti un valore abbastanza oggettivo occorre stimare le variazioni nelle consistenze patrimoniali registrate in un determinato intervallo di tempo e, analizzandole, ipotizzare un flusso annuo di plusvalenze. Ciò non viene effettuato in RT, nella quale la considerazione del generale andamento dei mercati è fatta senza fornirne indicazioni oggettive che consentano di verificare la stima presentata.

²¹ Pertanto: $300.00 * 25\% * 20\% = 15.000$ euro

Nulla si dice poi in merito alle operazioni che produrranno utili derivanti dall'alienazione di azioni di società i cui beni consistano essenzialmente in immobili e che saranno imponibili nel territorio di provenienza degli utili stessi.

Per tali considerazioni si chiedono chiarimenti; inoltre sarebbe opportuno ottenere conferma del fatto che la stima presentata sia riferita alle operazioni svolte su tutto il territorio di Taiwan e non solo per la parte dei redditi prodotti dai soggetti residenti nel territorio di Taipei.

Articolo 14 **(Professioni indipendenti)**

L'articolo in esame stabilisce che, in generale, i redditi derivanti dall'esercizio di una professione indipendente siano soggetti ad imposizione nel territorio di residenza; è prevista la tassazione concorrente nel territorio in cui è prestata l'attività, nel caso in cui ci sia una base fissa per esercitare la professione²² o se il residente trascorre nell'altro territorio un numero di giorni superiore a 183 nel corso dell'anno²³.

Viene specificato che l'espressione "libera professione" è da riferirsi, in particolare, alle attività indipendenti di carattere scientifico, letterario o artistico, così come a quelle di medici, avvocati, ingegneri, architetti, dentisti e contabili.

La RT stima una perdita di gettito di circa 5.000 euro. Con riferimento all'ambito della categoria, viene chiarito che essa è speculare a quella disciplinata dall'art. 53 del TUIR (Redditi di lavoro autonomo); viene poi rilevato che, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973²⁴ (Ritenute sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi) i compensi per prestazioni di lavoro autonomo erogati a non residenti sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 30 per cento.

La quantificazione è stata effettuata partendo dai dati desunti dal Mod. 770/2012 (Quadro relativo alla Comunicazione dei dati sulle certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi) ovvero 33.000 euro di redditi, di cui 10.000 euro come ritenute complessive applicate. Ipotizzando che un terzo dei redditi sia stato conseguito senza la presenza di una base fissa, si giunge alla quantificazione indicata di un minor gettito pari a circa 5.000 euro.

Al riguardo, si rileva che, ai fini dell'individuazione dei redditi prodotti con o senza la presenza di una base fissa, appare opportuno tenere conto, in ottica prudenziale, delle possibilità offerte dai nuovi canali commerciali e dalle nuove professioni che possono essere svolte in prevalenza mediante strumenti informatici, tali da rendere possibile eludere il criterio della base fissa e/o della permanenza del soggetto svolgente attività professionale indipendente. Si chiede

²² In tal caso i redditi sono imponibili nell'altro territorio ma unicamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa.

²³ In tal caso i redditi sono imponibili nell'altro territorio ma unicamente nella misura in cui sono imputabili all'attività esercitata.

²⁴ Recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

pertanto un chiarimento per conoscere se tale aspetto sia stato considerato ai fini della stima. Anche in questo caso, poi, sarebbe utile disporre di dati riferiti ad un *trend*, in luogo di quelli afferenti ad un unico esercizio (nella fattispecie il 2011).

Essendo i dati della RT riferiti ai residenti del territorio di Taipei, si chiede infine una conferma in merito alla coincidenza dell'ambito territoriale individuato con tale espressione con l'intera isola di Taiwan.

Articolo 15 **(Lavoro subordinato)**

L'articolo in esame prevede la tassazione esclusiva di salari e stipendi nel territorio di residenza del lavoratore, a meno che l'attività non sia svolta nell'altro territorio; in ogni caso, c'è imponibilità solo nel territorio di residenza quando :

- a) il beneficiario soggiorna nell'altro territorio per un periodo che non oltrepassa 183 giorni in totale nell'arco di dodici mesi;
- b) i compensi sono corrisposti da o per conto di un datore di lavoro che non è residente nell'altro territorio;
- c) l'onere delle remunerazioni non viene sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa di cui dispone il datore di lavoro nell'altro territorio.

Per quanto riguarda il lavoro subordinato svolto a bordo di navi o di aeromobili impiegati in traffico internazionale, l'imposizione delle remunerazioni spetta al territorio in cui si trova la sede della direzione effettiva dell'impresa.

Il comma 4 definisce uno specifico regime di tassazione delle indennità di fine rapporto, definite come qualunque pagamento effettuato in conseguenza della cessazione del rapporto di impiego o di una carica; viene stabilito che se un residente di un territorio diviene residente dell'altro, il TFR riguardante l'attività dipendente svolta nel primo territorio è imponibile solo nel medesimo.

La RT esplicita che per i soggetti residenti in Italia continuerà a valere il principio di tassazione mondiale, mentre per i lavoratori che non possono essere considerati residenti in Italia in base all'art. 2 del TUIR (Soggetti passivi) e/o alla disciplina del disegno di legge in esame, l'imposizione in Italia è circoscritta ai redditi ivi prodotti.

La RT afferma che le disposizioni riguardanti la tassazione del lavoro subordinato non dovrebbero comportare variazioni di gettito apprezzabili.

Al riguardo, si rileva che l'affermazione della RT in merito all'assenza di significative variazioni di gettito in relazione alla tassazione dei redditi da lavoro subordinato non viene suffragata da alcun dato.

Si osserva poi che l'argomento della tassazione dei TFR presenta profili di complessità, anche in conseguenza del fatto che si tratta di un istituto disciplinato in modo non omogeneo dai vari ordinamenti. In particolare, l'Agenzia delle entrate²⁵ si è espressa sul tema affermando che, malgrado l'erogazione avvenga al momento della cessazione del rapporto di lavoro, il credito vantato dal lavoratore

²⁵ Vedi risoluzione n. 341 del 1° agosto 2008, che fa a sua volta riferimento al Commentario OCSE e alla sentenza della Corte di Cassazione del 21 novembre 1998 n. 11780 in risposta ad un interpello.

matura in funzione del periodo di tempo in cui si esplica il lavoro stesso e con distinte destinazioni fiscali a seconda del luogo di residenza in essere all'epoca dello svolgimento delle prestazioni lavorative. La norma in esame appare dunque coerente con la risoluzione citata.

Articolo 16 **(Compensi e gettoni di presenza)**

L'articolo stabilisce che i compensi, i gettoni di presenza e le altre retribuzioni analoghe che un residente di un territorio riceve in qualità di membro del consiglio di amministrazione di una società residente dell'altro territorio sono imponibili in detto altro territorio.

La RT non considera la norma.

Al riguardo, non vi sono osservazioni.

Articolo 17 **(Artisti e sportivi)**

L'articolo prevede che, in via generale, l'imposizione dei redditi di sportivi ed artisti avvenga nel territorio in cui si presta l'attività.

La RT afferma che la norma non dovrebbe comportare variazioni di gettito.

Al riguardo, si rileva che l'affermazione sull'invarianza di gettito sarebbe da supportare con opportuni elementi informativi; si ricorda a tal proposito che esistono diversi orientamenti giurisprudenziali in merito alla individuazione della residenza fiscale degli atleti, in Italia oppure all'estero²⁶.

Articolo 18 **(Pensioni)**

L'articolo in esame dispone che le pensioni, ad eccezione di quelle trattate dal comma 2 dell'articolo 19, vengano tassate nel paese di residenza del beneficiario quando siano riferite ad un cessato impiego.

La RT non si sofferma sull'articolo.

Al riguardo, premessa la conformità delle disposizioni in commento allo schema OCSE (articolo 18) non si ha nulla da osservare, per quanto di competenza.

²⁶ Cfr. Agenzia delle entrate, S. Tripaldi, Profili fiscali dei rapporti di lavoro all'estero, Bologna, 15 maggio 2014, pag. 13.

Articolo 19 *(Funzioni pubbliche)*

Il comma 1 dell'articolo in esame dispone che le remunerazioni pagate da un territorio o da una sua articolazione amministrativa o da un suo ente locale ad una persona fisica siano imponibili nel territorio che paga e riceve i servizi in corrispettivo delle remunerazioni stesse. Tali remunerazioni sono invece imponibili nell'altro territorio se i servizi sono ivi resi e se la persona fisica che riceve la remunerazione è residente in questo territorio e ne ha la nazionalità, oppure, pur non avendone la nazionalità, ne è divenuto residente per motivi non esclusivamente legati ai servizi ivi resi.

Il comma 2, analogamente a quanto previsto dal comma 1, stabilisce che le pensioni erogate dai predetti soggetti sono imponibili nel territorio che paga e riceve i servizi in corrispettivo delle pensioni. Tali pensioni sono invece imponibili nell'altro territorio se la persona fisica che riceve la remunerazione è residente in questo territorio e ne ha la nazionalità.

Il comma 3 dispone, infine, che nel caso in cui un territorio (o una sua suddivisione amministrativa o un suo ente locale) eserciti un'attività industriale o commerciale, ai corrispettivi dei servizi resi nell'ambito di queste attività si applicano le disposizioni degli articoli 15 (remunerazioni da lavoro subordinato), 16 (compensi e gettoni di presenza) e 18 (pensioni).

La RT non si sofferma sull'articolo.

Al riguardo, non si ha nulla da osservare, per quanto di competenza. Anche in tal caso le disposizioni riproducono l'articolo 19 dello schema di convenzione OCSE.

Articoli 20 e 21 *(Professori e insegnanti - Studenti)*

Gli articoli in esame esentano dall'imposizione in un territorio le remunerazioni derivanti dall'attività di insegnamento e ricerca svolta (per periodi non superiori a due anni) da professori e insegnanti residenti nell'altro territorio e le somme ricevute per sopperire alle spese di mantenimento, d'istruzione o di formazione professionale nel primo territorio da studenti o apprendisti residenti nell'altro territorio (queste somme devono però provenire da fonti esterne al territorio in cui l'attività di studio o apprendistato viene svolta).

La RT non si sofferma sull'articolo.

Al riguardo, non si ha nulla da osservare, per quanto di competenza

Articolo 22 *(Altri redditi)*

I redditi diversi rispetto a quelli espressamente elencati sono in generale tassati esclusivamente nel territorio di residenza del percipiente. Nel caso in cui il beneficiario di tali redditi, residente di un territorio, eserciti, nell'altro territorio, un'attività commerciale o industriale per mezzo di una stabile organizzazione o una professione indipendente mediante una base fissa, si prevede l'applicazione rispettivamente delle disposizioni di cui agli articoli 7 (Utili delle imprese) e 14 (Professioni indipendenti). Gli elementi di reddito di un residente di un territorio non disciplinati negli articoli precedenti del presente disegno di legge sono imponibili soltanto in questo territorio.

La RT stima una perdita di gettito di circa 5.000 euro. Essa afferma in primo luogo che il fatto di sostituire, ai fini della tassazione, il criterio della residenza a quello del luogo di svolgimento dell'attività, determina il venir meno del prelievo alla fonte da parte dello Stato italiano, in relazione a un certo numero di prestazioni di lavoro autonomo occasionale rese da soggetti residenti nel territorio di Taipei. Sulla base dei dati disponibili per l'anno di imposta 2011, si stimano minori entrate per 2.000 euro con riferimento a redditi da prestazioni di lavoro autonomo occasionale e importi relativi a redditi non classificati nelle voci predefinite (fonte: Mod. 770 semplificato – anno d'imposta 2011). La RT considera inoltre un minor gettito nell'ordine di 3.000 euro, costituito dalle ritenute relative a redditi di altra natura rispetto a quelli trattati da specifici articoli del presente disegno di legge.

Al riguardo, non vi sono particolari osservazioni, se non quelle di carattere generale – già precedentemente espresse – sull'opportunità di effettuare le quantificazioni degli oneri sulla base di dati relativi a più esercizi di imposta, considerando i *trend* verificatisi nel recente passato e formulando altresì una ragionevole previsione su quelli futuri.

Articolo 23 **(Eliminazione della doppia imposizione)**

Il presente articolo evidenzia le modalità con cui si elimina il fenomeno della “doppia imposizione”²⁷; in particolare il comma 2, lettera *a*), prevede che se un residente di un territorio possiede elementi di reddito imponibili anche nell'altro territorio il primo territorio, nel calcolare le imposte sul reddito del soggetto, può includere nella base imponibile anche i redditi soggetti ad imposta nell'altro territorio purché riconosca una detrazione, dalle imposte così calcolate, parametrata all'imposta pagata nell'altro territorio. Tuttavia la detrazione non può eccedere la quota di imposta del primo territorio riferita ai redditi già sottoposti ad imposta estera nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Il comma 2 lettera *b*), dopo aver sottolineato che la detrazione spetta solo per la quota di imposta corrispondente alla parte di reddito estero che concorre alla formazione del reddito complessivo, specifica che nessuna detrazione è riconosciuta qualora il reddito venga assoggettato ad imposizione mediante imposta sostitutiva o ritenuta a titolo di imposta ovvero ad imposizione sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta a titolo di imposta, anche su scelta del contribuente. Tale ultima impostazione, così come si legge nella relazione illustrativa è finalizzata ad evitare il possibile rilevante contenzioso che potrebbe formarsi in futuro.

Infine il comma 3 specifica che l'ammontare delle imposte pagate a fronte di redditi percepiti in un altro territorio rispetto a quello di residenza, con l'esclusione del caso di pagamento dell'imposta per percezione di dividendi (così come peraltro previsto dal precedente comma 2), dà diritto ad un credito a fronte dell'imposta dovuta dal residente nel proprio territorio. L'ammontare del credito d'imposta non deve tuttavia eccedere l'ammontare dell'imposta sui redditi calcolati nel territorio di residenza in conformità alle disposizioni e leggi fiscali.

²⁷ La doppia imposizione è un fenomeno per cui uno stesso reddito (o presupposto d'imposta) è soggetto due volte a tassazione in due diversi Stati.

La RT non considera la norma.

Al riguardo, non si hanno osservazioni da formulare visto anche il carattere interpretativo della norma finalizzato all'eliminazione di possibili futuri contenziosi tra amministrazioni e contribuenti e purché, con l'accezione di detrazione (di cui ai commi 1 e 2), non si intenda una riduzione ulteriore di reddito rispetto al credito d'imposta riconosciuto ai sensi del comma 3, che possa generare ulteriori perdite di gettito rispetto a quelle stimate nella RT annessa al presente provvedimento.

Articolo 24 ***(Non discriminazione)***

Le disposizioni in commento perseguono l'obiettivo di evitare trattamenti discriminanti nella imposizione fiscale, a parità di situazioni, tra soggetti dei due territori e non soltanto con riferimento ai tributi considerati specificamente dall'articolato. A tal fine si prevede, al comma 1, che i "nazionali" di un territorio²⁸ non possono essere assoggettati nell'altro territorio ad alcuna imposizione o obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i "nazionali"²⁹ di detto altro territorio che si trovano nella stessa situazione.

Analogo obiettivo perseguono le ulteriori disposizioni, come ad esempio, quelle concernenti l'imposizione di una stabile organizzazione ed il regime delle deduzioni, esenzioni e riduzioni di imposta (comma 2).

Il comma 3, riferendosi ad interessi, canoni ed altre spese pagate da una impresa di un territorio ad un residente dell'altro territorio, ai fini della determinazione degli utili imponibili di detta impresa, ne afferma la deducibilità nelle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero stati pagati ad un residente del primo territorio.

Il comma 4 afferma il principio di non discriminazione nei rapporti tra imprese di un territorio nei casi in cui una risulta posseduta o controllata in tutto o in parte, direttamente o indirettamente, da uno o più residenti in altro territorio.

Si afferma quindi l'ambito generale di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo in commento riferito alle imposte di ogni genere o denominazione nonché si fissa il principio per cui dette norme non limitano l'applicazione delle disposizioni interne per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale.

La RT non considera le disposizioni.

Al riguardo nulla da osservare per quanto di competenza.

Articolo 25 ***(Procedura amichevole)***

Le disposizioni in commento riconoscono la possibilità di adire l'autorità competente del territorio in cui è residente (ossia il MEF – Dipartimento delle finanze per l'Italia ovvero il Direttore generale dell'agenzia fiscale per Taiwan) a chi ritiene che le misure adottate da uno o

²⁸ Il divieto di trattamenti discriminanti è riferito anche alle persone che non sono residenti di uno o di entrambi i territori.

²⁹ È da valutare se l'utilizzo del termine "nazionali", riferito anche ai cittadini di Taiwan possa risultare coerente con il mancato riconoscimento politico del territorio di Taiwan.

da entrambi i territori possano comportare nei suoi confronti una imposizione non conforme alle disposizioni in esame.

Le autorità competenti sono chiamate a cooperare tra loro per una soddisfacente soluzione della richiesta, così come per risolvere difficoltà, dubbi interpretativi o applicativi o per pervenire ad accordi. Possono inoltre consultarsi al fine di eliminare fattispecie di doppia imposizione non previste dall'articolato.

La RT non considera le norme in esame.

Al riguardo, nulla da osservare nel presupposto, da confermare, che tali attività possano aver luogo avvalendosi delle dotazioni organiche, strumentali e finanziarie disponibili.

Articolo 26 *(Scambio di informazioni)*

Le norme in commento disciplinano, in termini generali, gli scambi di informazione che devono intercorrere tra le autorità competenti dei due territori, come definite all'articolo 3, comma 1, lett. f), al fine di favorire l'applicazione della disciplina che regola la potestà impositiva nei due territori e delle disposizioni in commento nonché la lotta all'elusione ed all'evasione fiscale.

Con il comma 2 si prevede un regime di segretezza per le informazioni scambiate con talune eccezioni giustificate da esigenze proprie dell'amministrare giustizia o per favorire attività di accertamento e riscossione delle imposte.

Si prevede poi che le norme in materia di scambio informativo non possano essere interpretate nel senso di imporre ad un territorio taluni obblighi, quali ad esempio quello di fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico (comma 3, lett. c)).

Si precisa che la richiesta di informazioni, se si conforma al dettato normativo, non possa restare inevasa eccependo che la richiesta è non rilevante per i fini fiscali interni dello Stato che la riceve.

Da ultimo si prevede che non possa essere opposto un rifiuto di fornire informazioni a ragione del solo fatto che le stesse sono detenute da una banca o da un'altra istituzione finanziaria o da un mandatario o fiduciario o perché dette informazioni si riferiscono a partecipazioni in una persona.

La RT non considera le norme in commento.

Al riguardo, constatato che le disposizioni riproducono lo schema OCSE (articolo 26) nulla da osservare per quanto di competenza.

Articolo 27 *(Rimborsi)*

Il comma 1 stabilisce che le imposte rimosse in un territorio mediante ritenuta alla fonte sono rimborsate a richiesta dell'interessato qualora il diritto di percepire tali imposte sia limitato dalle disposizioni di cui al testo in esame e il comma 2 contiene dettagli sulle istanze di rimborso. Il comma 3 sancisce infine che le autorità competenti dei due territori stabiliranno di comune accordo le modalità di applicazione dell'articolo in parola, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 25.

La RT non considera la disposizione.

Al riguardo, si rinvia al commento dell'articolo 25.

Articolo 28 ***(Limitazione dei benefici)***

L'articolo in esame contiene norme con finalità antielusive; si dispone infatti che non si potranno utilizzare le agevolazioni previste se lo scopo principale di chi le invoca è quello di ottenere i benefici previsti dalla legge stessa; in tale ottica sono presi in considerazione i seguenti ambiti:

- riduzioni o esenzioni dalle imposte;
- applicazione della normativa interna per prevenire l'evasione e l'elusione fiscali relative alla limitazione delle spese ed altre deduzioni derivanti da transazioni tra imprese di un territorio e imprese situate nell'altro territorio;
- assoggettamento ad aliquota ridotta sui redditi o sui *capital gain*.

La RT non considera la disposizione.

Al riguardo, si rileva che la genericità della previsione normativa potrebbe dar luogo ad incertezza applicative.

Articolo 29 ***(Disposizioni diverse)***

L'articolo in esame contiene alcune precisazioni relative agli articoli precedenti. In particolare, stabilisce che il presente provvedimento non ha effetto sulla *Land Value Increment Tax* di Taiwan (comma 1); indica la fonte³⁰ alla quale far riferimento per la corretta interpretazione del concetto di "stabile organizzazione", con specifico riguardo alle fattispecie equiparate di cui all'articolo 5, comma 3 (comma 2); precisa che per «spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stessa stabile organizzazione» si intendono le spese direttamente connesse con l'attività di detta stabile organizzazione (comma 3); precisa che l'articolo 19 (imposizione delle pensioni e delle remunerazioni delle persone fisiche che svolgono funzioni pubbliche) si applica anche al personale inviato all'estero per lavorare rispettivamente presso l'Ufficio di Rappresentanza di Taipei in Italia e l'Ufficio Italiano di Promozione economica, commerciale e culturale a Taipei (comma 4); precisa che le autorità competenti dei territori possono stabilire, di comune accordo, procedure per la concessione dei benefici fiscali di cui alla presente disciplina anche diverse rispetto a quanto previsto in materia di rimborsi al comma 3 dell'articolo 27 (comma 5); precisa che, nell'ambito degli articoli 30 e 31, per «somme realizzate» debbano intendersi «somme maturate ed esigibili» (comma 6); precisa che le disposizioni dell'articolo in commento non pregiudicano l'applicazione della legislazione fiscale nazionale anti evasione e anti elusione fiscale (comma 7).

La RT non si sofferma sull'articolo.

Al riguardo, non si ha nulla da osservare.

³⁰ Si tratta del paragrafo 18 del Commentario all'articolo 5 del Modello di convenzione fiscale OCSE sul reddito e sul capitale del 2005.

Articolo 30 **(Efficacia)**

L'articolo in esame dispone in merito alla decorrenza e all'eventuale cessazione di efficacia delle norme della presente legge.

In particolare, il comma 1 dispone che le norme decorrano dalla data in cui l'Ufficio Italiano di Promozione economica, commerciale e culturale a Taipei in Taiwan e l'Ufficio di Rappresentanza di Taipei in Italia si comunicano l'avvenuta emanazione da parte dei rispettivi territori di analoghe disposizioni interne volte ad evitare doppie imposizioni e a prevenire le evasioni fiscali.

Il comma 2, invece, fissa la cessazione di efficacia delle norme al momento in cui le disposizioni cessano di essere applicate in uno dei due territori. La notificazione della modifica o cessazione dell'applicazione delle norme deve avvenire da parte dell'Ufficio italiano di promozione economica, commerciale e culturale a Taipei in Taiwan e l'Ufficio di Rappresentanza di Taipei in Italia alle rispettive amministrazioni almeno sei mesi prima della fine di ogni anno solare successivo al periodo di cinque anni dalla data dalla quale hanno effetto le disposizioni dell'articolato in commento.

La RT non si sofferma sull'articolo.

Al riguardo, quanto al regime dell'acquisto dell'efficacia delle disposizioni in commento, si osserva che lo stesso è stato associato alla mera comunicazione dell'avvenuta emanazione da parte dei rispettivi territori di disposizioni interne, di contenuto analogo, volte ad evitare doppie imposizioni e a prevenire le evasioni fiscali, senza alcuna indicazione circa le attività di verifica dell'adeguatezza della disciplina che Taiwan dovrà porre in essere avuto riguardo agli obiettivi indicati. In considerazione del peculiare meccanismo normativo prescelto per assicurare l'adozione da parte dei due territori di regimi analoghi³¹, tenuto conto dei possibili effetti finanziari che deriverebbero per l'Italia nei casi in cui la normativa di Taiwan, ancorché formalmente adottata, risultasse nella sostanza non adeguata al fine, andrebbe valutata l'opportunità di disciplinare meglio il profilo dell'acquisto dell'efficacia della normativa nazionale. Si potrebbe ad esempio subordinare l'acquisto della stessa alla comunicazione del positivo riscontro dell'adeguatezza del contenuto della disciplina di Taiwan alle esigenze cui l'iniziativa in commento è rivolta, individuando a tal fine l'Ufficio e la procedura da seguire per la verifica.

Articolo 31 **(Copertura finanziaria)**

L'articolo indica l'ammontare degli oneri associati al provvedimento, pari a 384.000 euro a decorrere dal 2015, e provvede alla copertura attingendo, per il corrispondente importo, allo stanziamento del fondo speciale di parte corrente iscritto nel programma «Fondi di riserva e speciali» della missione «Fondi da ripartire» dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, in particolare parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero degli affari esteri.

³¹ Si ricorda che in ragione del mancato riconoscimento politico di Taiwan non è stato possibile il ricorso ad una convenzione tra i due territori per regolare la materia, così come di norma avviene.

La RT, pur non soffermandosi specificamente sull'articolo, nelle conclusioni riporta una valutazione della perdita di gettito derivante dal provvedimento pari a 384.000 euro, per cassa, nel 2015 - anno di decorrenza dell'efficacia delle norme in commento.

Al riguardo, si osserva che le somme accantonate per le esigenze del Ministero degli affari esteri dovrebbero ritenersi, per prassi, già destinate ad altre finalità individuate dal Ministero stesso. Tuttavia, in considerazione dell'esiguità dell'importo, è plausibile ritenere che esso possa essere coperto attingendo alla quota inutilizzata dello stanziamento in esame.

Ultimi dossier del Servizio del Bilancio

- Ago 2014 [Nota breve n. 6](#)
Gli incentivi agli investimenti privati: misure adottate e valutazioni dell'efficacia dal 2000 ad oggi
- Set 2014 [Elementi di documentazione, n. 12](#)
A.S. 1594: "Rendiconto generale dell'Amministrazione dello Stato per l'esercizio finanziario 2013" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Elementi di documentazione, n. 13](#)
A.S. 1595: "Disposizioni per l'assestamento del bilancio dello Stato e dei bilanci delle Amministrazioni autonome per l'anno finanziario 2014" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 60](#)
A.S. 1558: "Modifiche alla disciplina dei requisiti per la fruizione delle deroghe riguardanti l'accesso al trattamento pensionistico" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 61](#)
A.S. 1324: "Deleghe al Governo in materia di sperimentazione clinica dei medicinali, di enti vigilati dal Ministero della salute, di sicurezza degli alimenti, di sicurezza veterinaria, nonché disposizioni di riordino delle professioni sanitarie, di tutela della salute umana e di benessere animale"
- " [Nota di lettura n. 62](#)
A.S. 1613: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 1° agosto 2014, n. 109, recante proroga delle missioni internazionali delle Forze armate e di polizia, iniziative di cooperazione allo sviluppo e sostegno ai processi di ricostruzione e partecipazione alle iniziative delle organizzazioni internazionali per il consolidamento dei processi di pace e di stabilizzazione, nonché disposizioni per il rinnovo dei Comitati degli italiani all'estero" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 63](#)
A.S. 1612: "Conversione in legge del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 132, recante misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione dell'arretrato in materia di processo civile"
- " [Nota di lettura n. 64](#)
A.S. 1577: "Riorganizzazione delle Amministrazioni pubbliche"
- " [Nota di lettura n. 65](#)
Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi (**Atto del Governo n. 106**)
- " [Nota breve n. 7](#)
Le modifiche del conto economico della PA secondo il SEC 2010
- Ott 2014 [Documentazione di finanza pubblica n. 7](#)
Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2014 (**Doc. LVII, n. 2-bis**)
Le politiche di settore
- " [Documentazione di finanza pubblica, n. 8](#)
Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2014 (**Doc. LVII, n. 2-bis**)
- " [Nota di lettura, n. 66](#)
A.S. 1637: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 agosto 2014, n. 119 recante disposizioni urgenti in materia di contrasto a fenomeni di illegalità e violenza in occasione di manifestazioni sportive, di riconoscimento della protezione internazionale, nonché per assicurare la funzionalità del Ministero dell'interno" (Approvato dalla Camera dei deputati)