

XVI legislatura

**A.S. 2273:**

**"Ratifica ed esecuzione della  
Convenzione tra il Governo della  
Repubblica italiana ed il  
Governo del Canada per evitare  
le doppie imposizioni in materia  
di imposte sul reddito e per  
prevenire le evasioni fiscali, con  
Protocollo d'intesa, fatta ad  
Ottawa il 3 giugno 2002"**

Ottobre 2010  
n. 35



servizio del bilancio  
del Senato



## Servizio del Bilancio

**Direttore** dott. Clemente Forte

tel. 3461

## Segreteria

tel. 5790

## Uffici

### **Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi**

dott.ssa Chiara Goretti

tel. 4487

### **Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata**

dott. Luca Rizzuto

tel. 3768

### **Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa**

dott. Renato Loiero

tel. 2424

*Ha collaborato il dott. Dario Pezzati nell'ambito di uno stage di studio presso il Servizio Bilancio del Senato*

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.

## PREMESSA

Il presente disegno di legge autorizza la ratifica della Convenzione sottoscritta ad Ottawa il 3 giugno 2002 tra Italia e Canada per evitare le doppie imposizioni. Tale nuova Convenzione, una volta ratificata, rimpiazzerà le formulazioni pattizie di cui alla legge n. 912 del 1978, modificata dal Protocollo entrato in vigore il 22 febbraio 1994<sup>1</sup>. Pertanto le considerazioni presenti in RT circa i riflessi di natura fiscale prendono spunto da un'analisi comparativa tra questa ultima stesura e quella del disegno stesso.

Seppur mantenendo la generale ossatura tecnico-giuridica della prima Convenzione, i due paesi hanno rinegoziato talune disposizioni alla luce delle riforme fiscali introdotte nei rispettivi sistemi tributari (in Italia il venir meno dell'Ilor, prima menzionato nell'articolo 2, paragrafo 3, lettera b) e dei mutati scenari economico-finanziari. Ai sensi dell'articolo 1, i soggetti interessati dal Trattato sono «le persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti», mentre le imposte oggetto di specifica disciplina sono, per il Canada, quelle prelevate da parte del Governo ai sensi della Legge sulle imposte sul reddito, per l'Italia l'Irpef, l'Ires e l'Irap. Viene perciò reciprocamente esclusa ogni imposta, presente o futura<sup>2</sup>, avente ad oggetto il patrimonio. Gli adeguamenti normativi sul precedente Protocollo intendono accrescere le opportunità d'investimento per gli operatori italiani, favorendo una maggiore competitività delle imprese italiane nel contesto economico internazionale<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Entrata in vigore del protocollo sottoscritto a Ottawa il 20 marzo 1989 e recante modifiche alla convenzione tra l'Italia ed il Canada per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e prevenire le evasioni fiscali, firmata a Toronto il 17 novembre 1977 (Gazz. Uff. n. 64 del 18 marzo 1994). Il giorno 22 febbraio 1994 ha avuto luogo lo scambio degli strumenti di ratifica previsto per l'entrata in vigore del protocollo sottoscritto a Ottawa il 20 marzo 1989 e recante modifiche alla convenzione tra l'Italia ed il Canada per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e prevenire le evasioni fiscali firmata a Toronto il 17 novembre 1977, la cui ratifica è stata autorizzata con legge 7 giugno 1993 n. 194, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993, supplemento ordinario n. 52. In conformità all'art. 2, il protocollo è entrato in vigore il giorno 22 febbraio 1994.

<sup>2</sup> In base al Paragrafo 4 dello stesso articolo 2.

<sup>3</sup> Come risulta dai "Rapporti Paesi congiunti Ambasciate/Uffici ICE estero", il Canada rappresenta, non solo per l'Italia, una meta d'investimento di primissimo rilievo come testimoniano i dati dei locali istituti di statistica. Seppure in discesa per via della debole congiuntura economica mondiale, l'interscambio fra il nostro Paese e il secondo territorio al mondo per estensione è stato superiore, nel solo primo semestre del 2009, a 3 miliardi di dollari canadesi, con uno *stock* di oltre 1,3 miliardi di investimenti diretti dall'Italia verso il Canada.

Le valutazioni di natura quantitativa presenti in RT si basano sulle informazioni disponibili per l'anno 2007 nelle dichiarazioni annuali dei sostituti d'imposta mod. 770/2008.

Le disposizioni avranno effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno solare in cui si procede allo scambio delle ratifiche, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 19, paragrafo 2.

Agli oneri derivanti dalla presente legge, valutati in euro 1.510.000 annui a decorrere dall'anno 2010, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2010-2012, nell'ambito del programma «Fondi di riserva e speciali» della missione «Fondi da ripartire» dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2010, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero degli affari esteri. Va, peraltro, segnalato che la relazione relativa all'analisi dell'impatto della regolamentazione (AIR), allegata al ddl, afferma che l'onere sarà monitorato per verificare annualmente il reale impatto finanziario, che nel tempo dovrebbe convergere su un regime di neutralità finanziaria, annullando il differenziale tra le minori entrate sul piano nazionale e i maggiori introiti delle tassazioni dei redditi all'estero.

\*\*\*

Sul piano delle modifiche introdotte, la seguente analisi delinea rilievi in riferimento agli articoli della Convenzione oggetto di revisione pattizia e presi in considerazione dalla RT, tralasciando le parti replicate integralmente.

La disciplina dei dividendi (articolo 10) viene interessata da una modifica normativa volta a distinguere le fattispecie fiscalmente rilevanti ai fini della trattenuta alla fonte (paragrafo 2) a seconda del criterio oggettivo della detenzione (diretta o indiretta) di almeno il 10% dei diritti di voto della società distributrice di dividendi. In quest'ultimo caso, e sempre che essa non rientri nella tipologia della c.d. NRO (*Not-resident-owned investment corporation*)<sup>4</sup>, il *plafond* dell'aliquota della trattenuta alla fonte è pari al 5% dell'ammontare lordo dei dividendi, negli altri casi al 15%. Viene mantenuto - in linea di principio - il criterio di tassazione concorrente per questa categoria di reddito, ma determinate categorie di dividendi

---

<sup>4</sup> *Not-resident-owned investment corporation*, società di diritto canadese possedute da non residenti (il cui principal business non sia la mera detenzione di strumenti finanziari o l'erogazione di prestiti) su cui grava un'imposta societaria pari al 25% che viene interamente rimborsata allorché avviene la distribuzione dei dividendi, a loro volta tassati con eguale aliquota in capo al percettore, fermi restando le convenzioni internazionali come quella in oggetto. È evidente che se coesistessero ambo le agevolazioni (la tassazione nulla sugli utili distribuiti e il "calmiere" sui dividendi) all'Erario canadese spetterebbe un complessivo 5% sul reddito prodotto, mentre l'Italia tasserebbe in larga parte dividendi prodotti altrove ed esenti a monte da imposizione, dovendo riconoscere solo il credito d'imposta per il 5%.

sconteranno necessariamente una diversa distribuzione delle basi imponibili fra le due autorità fiscali.

**La RT**, a questo proposito, suddivide i 73,5 milioni di euro distribuiti da società italiane a soggetti residenti in Canada, basando i propri calcoli su quelle somme che, verosimilmente, saranno parzialmente traslate nell'area impositiva "agevolata". Sottratti i 7,7 milioni esenti da ritenuta, i 2,7 milioni che scontano la ritenuta/imposta sostitutiva del 12,5%<sup>5</sup>, i 6,4 milioni fuori (a rigor di logica) dall'ambito convenzionale poiché già soggetti ad aliquota ordinaria del 27,5%, restano 56,7 milioni di dividendi suscettibili di produrre una diminuzione di gettito perché assoggettabili, in linea di principio, a ritenuta agevolata del 5 anziché del 15%. Tale riduzione è, in un *worst case scenario*, potenzialmente pari a 5,7 milioni di euro (il 10%, ossia lo scarto tra 15 e 5, di 56,7 milioni), ma la RT non si dichiara in grado di definire con certezza quale parte di questa perdita avrà effettivamente luogo, presumendo, dopo un'indagine campionaria, che essa s'aggiri intorno a 1/5 del totale, ossia 1,15 milioni di euro. Non ascrive alcuna ulteriore diminuzione di gettito al resto dell'articolo 10, né un'apprezzabile variazione positiva a causa del minor credito d'imposta per le tasse pagate all'estero sui dividendi di provenienza canadese, stante l'esigua (1,375%) tassazione su di essi gravante.

**Al riguardo**, condiviso il fatto che non si determinano ulteriori perdite di gettito per le altre categorie di dividendi<sup>6</sup>, cui è dedicata una postilla in RT, occorrerebbe chiare con quali modalità sia stata effettuata la citata indagine campionaria sui «maggiori percettori di dividendi residenti in Canada» e con quali criteri si sia pervenuti alla quantificazione in oggetto.

Non è chiaro, altresì, se il riferimento di cui alla lettera n) delle disposizioni supplementari presenti nel protocollo d'intesa in calce alla convenzione, sia diretto alle stesse NRO, il che varrebbe ad escluderle dall'intero perimetro della Convenzione, ovvero dai *plafond*. Il tenore letterale della citata norma sembrerebbe confinare in un'area impositiva a sé stante «società, *trust* o società di persone....residenti di uno Stato contraente....possedute e controllate, direttamente o indirettamente, in qualità di beneficiario effettivo da una o più persone che non sono residenti di tale Stato», se l'ammontare dell'imposta applicata da detto Stato sui loro redditi è considerevolmente inferiore dell'ammontare che sarebbe stato altrimenti preteso da proprietari residenti.

---

<sup>5</sup> Che, pertanto, si riferiscono ad azioni di risparmio prive del diritto di voto e non idonee comunque a comporre la soglia convenzionale.

<sup>6</sup> Tra cui quelli riconducibili a stabili organizzazioni e quindi di competenza fiscale interamente italiana ex paragrafo 4 del medesimo articolo.

L'indeterminatezza dei parametri di confronto tra imposte gravanti in paesi diversi apre la possibilità di generare variazioni finanziarie non quantificate in RT, esprimibili in termini di crediti d'imposta, che peraltro andrebbero differenziati tra soggetti percettori persone fisiche o giuridiche, attesa la diversa modalità di tassazione vigente.

Occorre quindi chiarire l'effettivo regime fiscale che si applicherà alle citate NRO.

Un cenno apposito merita il novellato paragrafo 6. Rispetto alla formulazione iniziale, che fa menzione dell' «imposta supplementare sulle società diverse dalle *corporations* canadesi», il nuovo paragrafo scinde questa facoltà impositiva spettante al solo Governo canadese in due distinte fattispecie: gli utili attribuibili all'alienazione dei beni immobili situati in detto Stato da parte di una società che svolga un'attività commerciale relativamente a beni immobili e gli utili di una società attribuibili alla stabile organizzazione in Canada, in aggiunta all'imposta applicabile sugli utili delle società di nazionalità di detto Stato. Il *plafond* per tali imposizioni tributarie supplementari scende dal 15% della precedente Convenzione (dove erano considerati solo i redditi della stabile organizzazione) al 5%. L'operatività del disposto, confermata nel Commentario OCSE, articolo 10, paragrafo 5, n. 83, è suscettibile di ulteriori approfondimenti, poiché non è enunciato, nel contesto normativo convenzionale<sup>7</sup>, il carattere esclusivo della potestà impositiva dello Stato alla fonte per quanto concerne i redditi rivenienti da beni immobili. Ciò potrebbe produrre, in virtù dell'imposta supplementare assoluta in Canada, un accrescimento del credito d'imposta di cui la società proprietaria dell'immobile, residente in Italia, può beneficiare ex articolo 165 del Tuir.

La trattenuta alla fonte effettuabile sugli interessi (articolo 11) subisce, nella nuova formulazione pattizia, un decremento del *plafond* dell'aliquota dal 15 al 10%, non intaccando le fattispecie d'esclusione della tassazione concorrente - e confinando l'imponibilità al solo Stato di residenza del percettore - ancora enunciate nel paragrafo 3 dell'articolo in esame. La novella del paragrafo 4 ha il solo effetto di ampliare il campo definitorio d'applicazione per condurlo in un contesto di contemporaneità con gli strumenti finanziari disponibili sul mercato.

**La RT** individua una potenziale perdita di gettito dovuta alla minore potestà impositiva dell'Italia sugli interessi in uscita. Dai dati in possesso dell'Autorità risulta che, su un totale di 1,2 milioni di euro d'interessi pagati a percettori residenti in Canada, solo 2.000 euro risultano assoggettati alla

---

<sup>7</sup> Vedi, a proposito, Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2008 n. 412/E, Doppie imposizioni immobili situati all'estero tassabili in Italia.

previgente aliquota convenzionale, producendo un gettito annuo pari - si presume - a 300 e non a 400 euro come indicato in RT. La perdita di gettito sarebbe, pertanto, una cifra pari a 100 euro.

**Al riguardo**, nulla da osservare, nel presupposto che i rimanenti 1,198 milioni di euro ricadano effettivamente nelle fattispecie escluse di cui ai paragrafi 3 e 5 dell'articolo.

I canoni (articolo 12), la cui tassazione era e rimane concorrente nel caso generale, saranno imponibili alla fonte con due differenti aliquote a seconda della tipologia di concessione in uso, se relativa a *software*, brevetti, informazioni industriali, commerciali o scientifiche (5% dell'ammontare lordo) ovvero alle casistiche residuali (10%, come nella disciplina "indistinta" della precedente formulazione). I casi di esclusione non subiscono variazioni di sorta, mentre il paragrafo definitorio dei canoni (il quarto), amplia il campo d'applicazione dell'articolo, circostanziando tutte le fattispecie reddituali prima potenzialmente oggetto di diversa valutazione.

**La RT** evidenzia 7,2 milioni di *royalties* fuoriuscenti dal territorio italiano e dirette a residenti canadesi durante l'anno d'imposta considerato, con ritenute applicate dall'Erario italiano pari a 720 mila euro. Supposta una massima perdita potenziale pari alla metà di detta somma (360 mila euro), la RT la iscrive interamente a minor gettito.

**Al riguardo**, nulla da osservare.

Gli utili di capitale (*capital gains*, articolo 13) subiscono un riassetto formale considerevole che non ne stravolge, tuttavia, le linee generali. Ferma restando l'imponibilità nello Stato di residenza di chi consegue tale tipologia di reddito, come sancito dal paragrafo 6 dell'articolo, vengono circostanziate con puntualità le casistiche d'imponibilità nell'altro Stato, tutte sostanzialmente connesse all'attinenza con un patrimonio immobiliare ivi situato. Tali fattispecie (alienazioni di beni immobili, di beni mobili facenti capo ad una stabile organizzazione/base fissa, di azioni di società del comparto immobiliare) ricalcano sostanzialmente quanto previsto dal precedente trattato, mentre nella nuova stesura compaiono due novità. La prima (paragrafo 5) riguarda la possibilità, per un contribuente coinvolto in operazioni di organizzazione societaria, riorganizzazione, fusione, scissione *et similia*, che comportino la produzione di reddito nell'altro Stato ove i beni immobili o mobili sono ubicati, di chiedere un differimento nella corresponsione dei tributi relativi ai redditi scaturenti da tali operazioni, con termini o modalità da pattuirsi con le locali Autorità. La seconda (paragrafo 7) è una rielaborazione della nota e dibattuta "*exit tax*", ovvero l'imposizione sulle plusvalenze latenti da parte dello Stato che si lascia al momento di un cambio di residenza. Tali plusvalenze, ai fini fiscali interni, si considerano realizzate e quindi tassabili in detto Stato; la

Convenzione consente, di converso, di ripristinare il "valore normale" dei beni al momento dell'ingresso nel Paese di destinazione, di talché si escluderà ogni pretesa impositiva di questo ultimo sulle plusvalenze maturate nel periodo di residenza nell'altro Stato.

**La RT** riepiloga la disciplina delle singole casistiche speciali all'interno dell'articolo e si sofferma sugli effetti della c.d. "*tax deferral*" di cui al citato paragrafo 5. Specifica infatti che, non essendovi alcuna rinuncia al gettito interessato dalla norma ma solo una sua esazione posteriore, peraltro subordinata al nulla osta delle Autorità competenti dello Stato cui spetta l'imposizione, non vi sarebbe complessivamente alcuna limitazione alla potestà impositiva rispetto alla normativa previgente ed esclude ogni apprezzabile variazione di gettito.

**Al riguardo**, non si ritiene prudentiale la mancata stima di effetti finanziari in relazione al disposto del suddetto paragrafo, poiché, sebbene non si tratti, come rilevato, di una e vera propria rinuncia ad introitare quel gettito, il differimento temporale sembra suscettibile di produrre effetti in termini di cassa sulle entrate erariali con ulteriori effetti sui saldi dovuti all'onere connesso agli interessi passivi per le provviste finanziarie: sono infatti numerose le aziende italiane che hanno investito e continuano ad investire sul territorio canadese ed in momenti economicamente critici le ristrutturazioni, gli *spin-off* e altre operazioni straordinarie possono risultare più frequenti. Appare quindi opportuno inserire una valutazione finanziaria specifica per tale casistica.

Del tutto ignorata è, invece, la statuizione normativa relativa all'*exit tax* di cui all'ultimo paragrafo. È da premettere che, in linea di principio, l'introduzione di una siffatta disposizione potrebbe comportare una diminuzione di gettito, laddove un individuo espatriato dal Canada, corrispondendo i dovuti tributi sui beni rivalutati dalla data d'approvvigionamento, avrebbe diritto ad "aggiornare" il valore di carico di tali beni allorché acquistasse la residenza italiana, così azzerando ogni pretesa impositiva italiana sulla frazione di plusvalenza maturata nel periodo di residenza canadese. In un'ottica differenziale questa circostanza si sarebbe verificata se nell'ordinamento giuridico canadese *non* fosse stata effettivamente prevista alcuna disposizione idonea a replicare l'*exit tax* sui beni posseduti al momento dell'espatrio<sup>8</sup>; si può affermare che una norma sostanzialmente equipollente sia in vigore dal 2 ottobre 1996. In tale data, infatti, il Governo canadese ha ricompreso la totalità dei beni posseduti da

---

<sup>8</sup> In tal caso, infatti, l'Erario italiano avrebbe preteso l'intera plusvalenza maturata.



un emigrante nell'area impositiva della c.d. *departure tax*<sup>9</sup>, cosicché la disposizione pattizia conserva un ruolo dirimente ai soli fini dell'aggiornamento del suddetto valore di carico nel nuovo paese di residenza, non avendo introdotto in nessuno dei due ordinamenti alcun nuovo tributo sostanziale. Ne consegue che un canadese emigrato in Italia avrebbe comunque potuto, prima dell'entrata in vigore della nuova Convenzione, opporre alle Autorità italiane l'assolvimento della tassazione scontata in Canada al momento dell'espatrio ex articolo 21, paragrafo 2, della precedente formulazione pattizia. Resterebbe da vedere se, sussistendo un differenziale positivo tra l'aliquota italiana e quella canadese in relazione a questa particolare fattispecie impositiva, le Autorità italiane avrebbero potuto comunque aggredire la plusvalenza maturata in Canada, dal momento che il credito d'imposta avrebbe potuto solo parzialmente compensare il tributo dovuto all'Erario. Il fatto che da questo punto di vista non sussistano variazioni di gettito è, in ultima analisi, condivisibile.

L'articolo 14, dedicato alle professioni indipendenti, definisce come tassabili in via esclusiva nello Stato di residenza i redditi prodotti da attività di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo o pedagogico, nonché dall'esercizio di prestazioni mediche, legali, ecc. (paragrafo 2). Il che incontra un'eccezione se nell'altro Stato, dove si svolgono suddette attività, è identificabile una base fissa di cui il percettore disponga abitualmente.

**La RT** fa notare come l'unico intervento normativo di rilievo nella nuova Convenzione riguardi l'utilizzo della locuzione "persone fisiche" in luogo di "residenti" come destinatari della disposizione. Trattasi di qualificazione più puntuale, ma sostanzialmente senza effetti di rilievo. Non vi sono quindi effetti di gettito associati alla modifica.

**Al riguardo**, il nuovo perimetro soggettivo non sembrerebbe scevro di conseguenze finanziarie. A differenza dell'ordinamento italiano, infatti, nel sistema giuridico canadese possono costituirsi società per professionisti dotate di personalità giuridica<sup>10</sup> (si pensi alle *law firms* di diritto anglosassone, anche con numerosi soci, o alle *engineering firms*) che, con la precedente formulazione, ricadevano nell'ambito di applicazione dell'articolo

---

<sup>9</sup> Cfr Canada - *U.S. Immigration Law Center*, <http://www.americanlaw.com/ustxperm.html>

<sup>10</sup> Com'è noto, l'Agenzia delle Entrate ha da tempo inquadrato le società tra professionisti che, ancorché costituite sotto forma di snc, non producono mai reddito d'impresa, attesa l'*esclusiva* natura professionale delle prestazioni. Ne consegue che la determinazione dei redditi delle società tra professionisti si deve pertanto applicare il criterio di cassa e non quello di competenza dall'art.54 del DPR 917/86; i compensi corrisposti alle società tra professionisti devono essere assoggettati a ritenuta d'acconto ex art.25 del DPR 600/73.

14, configurando un reddito da libera professione tassabile con le relative norme fiscali. Escludendo le società dotate di personalità giuridica dal perimetro dell'articolo 14, si ritiene che i redditi da loro prodotti ricadranno nel caso generale del reddito d'impresa, configurandosi a quel punto una stabile organizzazione in luogo di una base fissa. L'assoggettamento ad un'aliquota del 27,5% potrebbe rivelarsi più favorevole per la società canadese e, di converso, meno proficuo per l'Erario italiano. Inoltre, è possibile rinvenire, all'interno delle disposizioni supplementari incluse nel protocollo d'intesa, un rilevante elemento di novità alla lettera p). Quest'ultima riguarda i professionisti che rendono servizi nello Stato di cui non hanno la residenza e che versano contributi in un fondo pensionistico costituito e riconosciuto ai sensi della legislazione di uno Stato contraente. In particolare, le somme versate da e per conto del professionista in concomitanza con la sua permanenza nell'altro Stato sono deducibili nel calcolare il reddito da tassarsi in tale Stato (si suppone, quindi, l'esistenza di una base fissa) e i sussidi percepiti nel corso di quel periodo saranno comunque esclusi dal computo. Data la specificità della circostanza e in mancanza di dati statistici al riguardo, occorrerebbe acquisire chiarimenti su eventuali effetti finanziari attribuibili alla novella.

L'articolo che disciplina il lavoro subordinato (il 16) ricalca perfettamente la precedente formulazione, tranne che per il caso specifico delle remunerazioni percepite per prestazioni svolte a bordo di navi ed aeromobili impiegati in traffico internazionale. La regola generale è che esse siano tassabili soltanto nello Stato ove è situata la direzione effettiva dell'impresa, a meno che non siano ricevute da un residente dell'altro Stato contraente. Quest'ultima eccezione non era prevista nella precedente stesura.

**La RT** ravvisa un potenziale decremento di gettito ascrivibile a questa nuova disposizione, ma non è in grado di quantificarla.

**Al riguardo**, è in effetti presumibile che redditi prima tassabili esclusivamente in Italia (quelli, ad esempio, di personale di bordo stipendiato di compagnie italiane) siano ora potenzialmente di competenza fiscale canadese, qualora il compenso provenga da un residente canadese. Pur essendo difficile separare specificamente tali prestazioni, sarebbe stato forse opportuno definire quantitativamente il fenomeno generale del traffico navale ed aereo per ricavarne almeno una stima approssimativa.

L'articolo 17 sancisce l'imponibilità dei redditi di artisti e sportivi nel luogo di effettuazione delle prestazioni, anche se la percezione effettiva viene

intermediata da altro soggetto cui l'artista/sportivo è legato da altri rapporti lavorativi od occasionali.

**La RT** ravvisa una sostanziale sovrapposibilità con la stesura precedente, fatti salvi alcuni ritocchi formali.

**Al riguardo**, si conviene con quanto affermato.

La disciplina delle pensioni (articolo 18) ha subito importanti modifiche. Fissata preliminarmente la regola generale d'imponibilità nello Stato di residenza del percettore delle prestazioni pensionistiche provenienti dall'altro Stato (paragrafo 1), l'articolo introduce alcune precisazioni. Ammette, *in primis*, la tassazione concorrente da parte dello Stato erogante, applicando però un *plafond* pari al minore tra:

- a) il 15% degli importi annuali lordi corrisposti eccedenti i 12.000 dollari canadesi ovvero l'equivalente in euro;
- b) l'ammontare che sarebbe stato trattenuto fiscalmente se il percipiente fosse stato residente nello Stato di provenienza delle pensioni.

La franchigia indicata nella lettera a) non compariva nella formulazione del 1978.

Le prestazioni di sicurezza sociale<sup>11</sup> (paragrafo 3, lettera b) rimangono imponibili nello Stato di provenienza delle somme, ma decade il limite inferiore prima atto a decretarne l'esclusività della tassazione presso detto Stato; ora tale riserva è garantita a prescindere e la tassazione non dovrà eccedere quella che sarebbe gravata sul soggetto qualora fosse stato residente nel Paese erogante.

Per quanto riguarda poi i pagamenti non periodici delle pensioni, le indennità di fine rapporto o le remunerazioni forfetarie di analoga natura e i pagamenti effettuati all'atto della cessazione di un incarico o di un impiego, essi sono imponibili (lettera c) nello Stato dal quale essi provengono, in conformità alla legislazione di tale Stato. Nel precedente impianto normativo non figuravano queste tipologie reddituali.

**La RT**, rispetto a quest'ultimo punto, rileva come non sussista alcuna esclusività della tassazione, che pertanto rimane attuabile (anche se in via subordinata) nello Stato di residenza del percettore.

La novella concernente le prestazioni di sicurezza sociale rimuove la franchigia prevista nella precedente formulazione, lasciando l'intera imposizione in capo allo Stato erogante.

Per le prestazioni ordinarie, la RT fa menzione di alcuni supporti quantitativi provenienti dall'Osservatorio sulle pensioni fonte INPS, evidenziando come nel 2008 vi siano stati 71.750 residenti canadesi che hanno percepito un importo complessivo di 111 milioni di euro, con una mensilità media pari pertanto a 120 euro. Tali cifre sono supposte rimanere

---

<sup>11</sup> Di cui alla lettera (J) del Protocollo d'intesa in calce alla Convenzione.

sostanzialmente invariate in futuro, per via del loro pregresso andamento inerziale. Una stima degli effetti sul gettito appare non quantificabile poiché risulterebbe impossibile stabilire quante prestazioni eccedano la soglia stabilita nel paragrafo 2, lettera (a).

Al riguardo, viste le cifre relative agli importi pensionistici menzionate in RT, resta difficile ritenere che ci siano molte prestazioni eccedenti le franchigie di cui al paragrafo 2, visto che l'erogazione media è pari a  $120 \times 13 = 1.560$  euro. Questo implica che, a fronte di una tassazione comunque esistente - se il reddito non ricadeva nella *no tax area* - nel precedente trattato, è probabile che molte prestazioni sfuggiranno ora ad imposizione. Non appare dunque prudentiale omettere ogni valutazione sul potenziale effetto fiscale di tali redditi.

Per quanto riguarda l'eliminazione delle franchigie di cui al paragrafo 3, lettera (b), potrebbe verificarsi un venir meno della potestà impositiva per le prestazioni di sicurezza sociale prima sottoponibili a tassazione per i soggetti residenti in Italia che ricevevano tali somme da istituzioni canadesi; esse sono infatti divenute d'esclusiva competenza fiscale dello Stato erogante.

La questione dei c.d. TFR (lettera c) appare più complessa. Non godendo di una disciplina autonoma nelle disposizioni convenzionali così come erano prima in vigore, questi flussi ricadevano necessariamente nell'area delle ordinarie remunerazioni del lavoro subordinato di cui all'articolo 15 del modello OCSE. Come confermato recentemente dall'Agenzia delle entrate<sup>12</sup>, malgrado la materiale erogazione avvenga al momento della cessazione del rapporto di lavoro, tale credito vantato dal lavoratore maturava in funzione del tempo e con distinte destinazioni fiscali a seconda del luogo di residenza in essere al momento delle prestazioni lavorative. Per cui la competenza fiscale degli Stati doveva distribuirsi proporzionalmente sulle somme accantonate durante la residenza del lavoratore nei rispettivi Stati. Questo significa che con il precedente trattato un lavoratore che aveva maturato - in termini di competenza fiscale - due distinti TFR veniva tassato (sempre se in grado di dimostrare i cambiamenti di residenza) da entrambi gli Stati, ma su due redditi sostanzialmente separabili ancorché formalmente accorpati. Con la disposizione in oggetto si deve ritenere che l'unico profilo che rilevi ai fini dell'attribuzione della potestà impositiva sia la materiale provenienza dell'erogazione, con la conseguenza che potrebbe verificarsi che un lavoratore residente in Italia

---

<sup>12</sup> 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.

ma che percepisca un'indennità dal Canada<sup>13</sup> maturata anche in Italia sconti all'estero la tassazione senza riconoscere alcunché allo Stato italiano.

L'articolo 19 disciplina la tassazione di stipendi, salari e altre remunerazioni analoghe, diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale a una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione od ente. L'imposizione spetta allo Stato erogante, a meno che il percipiente abbia la nazionalità dello Stato di effettuazione delle prestazioni o ne sia diventato residente per motivi avulsi dall'espletamento delle cariche pubbliche per conto dello Stato erogante, nel qual caso sarà lo Stato ospitante a tassare tali redditi. Vi è una novella al successivo paragrafo, dove si ammette che se la nazionalità del lavoratore è duplice (italo-canadese) o è quella dello Stato erogante, la tassazione spetta comunque in via esclusiva alla fonte.

La RT illustra come il secondo paragrafo sia in realtà un correttivo *ad hoc* per ricondurre sotto l'area impositiva dello Stato erogante quei redditi corrisposti ai c.d. contrattisti, cittadini italiani con doppia nazionalità assunti in forza dell'art. 2 della legge n. 104 del 2004, che ha previsto l'assunzione di personale straordinario per l'espletamento delle funzioni di rilevazione dei cittadini italiani residenti all'estero, ossia per l'aggiornamento delle liste dell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE). L'incidenza sul gettito di tale modifica viene ritenuta non apprezzabile.

Al riguardo, sembra verosimile ritenere che, anche qualora esistessero omologhi italo-canadesi occupati presso le rappresentanze canadesi in Italia, l'impatto sarebbe favorevole allo Stato italiano, che vanta complessivamente 4 sedi diplomatiche (Vancouver, Montreal, Toronto, Ottawa) contro le 3 canadesi (Roma, Napoli, Padova) e che porterebbe a tassazione più redditi (quelli dei contrattisti italo-canadesi che lavorano nelle sedi italiane in Canada) di quanti non sfuggano (quelli degli italo-canadesi che lavorano nelle sedi canadesi in Italia). Si conviene pertanto sulle considerazioni conclusive della RT.

---

<sup>13</sup> Si fa riferimento alla complessa disciplina dei *severance pay* prevista nell' *Employment Standards Act*.

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico sulla url  
<http://www.senato.it/documentazione/bilancio>