

Dipartimento di Impresa e Management  
Cattedra di Diritto Tributario (corso proredito)

**Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica di San Marino  
per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e  
per prevenire le frodi fiscali**

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATO

Flavio Simoncini

Matricola 647511

CORRELATORE

Prof.ssa Mirella Pellegrini

ANNO ACCADEMICO 2014 / 2015

## RIASSUNTO

È di fondamentale importanza iniziare con alcune considerazioni introduttive questo riassunto alla mia tesi di laurea. Affrontare un argomento come il rapporto convenzionale tra San Marino e Italia esercita su di me un fascino notevole. Questo sia per la forte passione che mi lega, in generale, al diritto tributario, sia per il legame che ho con San Marino, il mio Paese natio. La recente entrata in vigore della Convenzione conferisce dignità a questa tematica di apparire in una tesi di laurea specialistica, con gli obiettivi di: spiegare le norme e il percorso storico di questo accordo, anche con l'ausilio di illustrazioni e grafici; fornire una casistica di esempi pratici che mettano in evidenza soprattutto come San Marino abbia rispettato questa Convenzione. L'esegesi della Convenzione si avvarrà del contributo del Commentario *OCSE*. Il fulcro del discorso è indubbiamente la doppia imposizione: i suoi effetti, infatti, sono nocivi per lo scambio di beni e servizi e per i movimenti di capitale, tecnologie e beni e sono così ben noti che è scarsamente necessario accentuare l'importanza di rimuovere gli ostacoli che la doppia imposizione presenta allo sviluppo di relazioni economiche tra Paesi. Si è riconosciuto a lungo tra i Paesi membri dell'*OCSE* che è desiderabile chiarire, standardizzare e confermare la situazione fiscale dei contribuenti impegnati in attività commerciali, industriali e finanziarie attraverso l'applicazione da parte di tutti gli Stati di soluzioni comuni a casi identici di doppia imposizione. È altresì un obiettivo dei trattati fiscali prevenire evasione ed elusione fiscale. I contribuenti possono essere tentati di aggirare la normativa fiscale di un Paese facendo leva sulle differenze tra le leggi di vari Paesi. Suddetti tentativi possono essere contrastati mediante previsioni normative che fanno parte della normativa tributaria domestica. È improbabile, dunque, che un tale Stato si accordi a previsioni di doppia imposizione bilaterale che abbiano l'effetto di consentire transazioni abusive che altrimenti sarebbero impedita da previsioni e regole di questo genere contenute nelle leggi domestiche. Inoltre, non vorrà applicare le sue convenzioni bilaterali in modo che ciò possa avere effetto.

Nel capitolo iniziale della mia tesi viene spiegato come la doppia imposizione sia un fenomeno che attenta al corretto funzionamento dei sistemi tributari e sia stata, quindi, presa in considerazione da alcune organizzazioni internazionali (*OCSE*, *ONU*, ecc.). Dal momento che le misure unilaterali (le norme interne degli Stati) non sono rimedi efficaci, si fa ricorso alle Convenzioni. Si stipulano, dunque, trattati tra Stati per regolare questioni tributarie (inizialmente solo le doppie imposizioni, in seguito le imposte su redditi, patrimoni e sulle successioni e la collaborazione in tema di evasione fiscale).

Come esplicito sopra, tra le organizzazioni internazionali che si prendono cura di queste tematiche c'è l'*OCSE*, il cui modello di convenzione viene utilizzato da molti Paesi tra cui anche l'Italia e San Marino.

Esaminando, in seguito, i rapporti tra Convenzioni e norme dell'Unione Europea, il primato spetta alle seconde sulle prime in caso di contrasto. Nel caso in cui due parti contraenti siano membri dell'UE, da ambo le parti si applica il diritto dell'Unione; nel caso invece in cui un trattato sia stato stipulato tra uno Stato membro ed uno Stato terzo, il diritto dell'Unione prevale sul trattato nel diritto dello Stato membro, ma non può avere effetti nei confronti dello Stato terzo. Quindi, mentre lo Stato europeo deve disapplicare le norme convenzionali in contrasto al diritto comunitario, lo Stato terzo è tenuto ad applicare l'accordo. Secondo la Corte di Giustizia, inoltre, lo Stato membro è tenuto a concedere ai non residenti le agevolazioni previste dalla convenzione alle stesse condizioni dei residenti, secondo il principio del trattamento nazionale.

È stata emanata, nel Luglio del 1963, dal Consiglio dell'*OCSE* una raccomandazione mediante la quale agli Stati membri fu consigliata l'adozione, al momento della stipula di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, del modello predisposto dal Comitato fiscale, tenendo conto, al contempo, dell'interpretazione fornita dal relativo Commentario. Gli Stati membri, nonostante non avessero obbligo alcuno a seguire tale raccomandazione, recepirono i criteri proposti dall'*OCSE* e si uniformarono agli stessi nelle negoziazioni dei trattati bilaterali avvenute negli anni successivi. Dal 1963, il Modello *OCSE* ha avuto notevoli ripercussioni sulla negoziazione, l'applicazione e l'interpretazione delle convenzioni fiscali. Per prima cosa, i Paesi membri *OCSE* si sono largamente conformati al Modello di Convenzione. I progressi fatti verso l'eliminazione della doppia imposizione tra Paesi membri può essere misurata dal crescente numero di Convenzioni concluse tra Paesi membri ma anche dal fatto che, in accordo con le Raccomandazioni del Consiglio *OCSE*, queste convenzioni seguono il modello e, in molti casi, le disposizioni generali del Modello.

L'esistenza del Modello di Convenzione ha reso possibile un'armonizzazione desiderabile delle convenzioni bilaterali a vantaggio sia dei contribuenti sia delle amministrazioni nazionali. In seguito, l'impatto del Modello di Convenzione si è esteso molto oltre l'area *OCSE*. È stato impiegato come documento base di riferimento in negoziazioni tra Paesi membri e non membri e anche tra soli Paesi non membri.

In seguito a questo capitolo, si analizza la legge di ratifica della Convenzione contro le doppie imposizioni.

L'analisi della legge di ratifica gode dell'ausilio dei commenti della Commissione OCSE alla *Model Tax Convention on Income and on Capital* del 22 Luglio del 2010 (Commentario OCSE).

Il Modello OCSE di Convenzione sulla doppia imposizione su reddito e capitale costituisce un mezzo di regolamentazione uniforme dei problemi che sorgono nel campo della doppia imposizione giuridica. Secondo quanto raccomandato dal Consiglio dell'OCSE, i Paesi Membri, quando concludono o sottopongono a revisione le convenzioni bilaterali, si dovrebbero conformare a questo modello di Convenzione così come interpretato dai Commenti e avendo riguardo delle riserve contenute.

Il Modello di Convenzione, così come elencato in seguito, descrive, per prima cosa, il suo ambito (cap.1) e alcuni termini (cap.2). La parte principale (capitoli 3,4 e 5) dispone fino a quanto possono tassare redditi e capitali i due Paesi contraenti e come si può eliminare la doppia imposizione giuridica. Infine, si trovano le disposizioni speciali (cap.6) e quelle finali (cap.7).

Benché tutti i Paesi membri siano in accordo con gli scopi e le principali disposizioni del Modello di Convenzione, quasi tutti hanno formulato riserve su alcune norme, che sono registrate nei commenti degli articoli relativi.

Con la legge 19 Luglio 2013, n.88, si ratifica e si dà esecuzione alla Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi fiscali. In seguito viene elencata la struttura della Convenzione, rimandando l'approfondimento di ogni tematica al mio elaborato.

## **CONVENZIONE**

Soggetti

Imposte considerate

### **DEFINIZIONI**

Definizioni generali

Residenza

La residenza nelle convenzioni contro le doppie imposizioni

Stabile organizzazione

### **IMPOSIZIONE DEI REDDITI**

Redditi immobiliari

Utili delle imprese

Navigazione marittima ed aerea

Imprese associate

Dividendi

Interessi

Canoni

Utili di capitale

Professioni indipendenti

Lavoro dipendente

Compensi e gettoni di presenza

Artisti e sportivi

Pensioni

Funzioni pubbliche

Professori, insegnanti, ricercatori  
Studenti ed apprendisti  
Altri redditi

## METODI PER ELIMINARE LA DOPPIA IMPOSIZIONE

Eliminazione della doppia imposizione

Disposizioni particolari  
Non discriminazione  
Procedura amichevole  
Scambio di informazioni  
Articolo V Protocollo  
Agenti diplomatici e funzionari consolari  
Rimborsi  
Limitazione dei benefici

## CAPITOLO 6: DISPOSIZIONI FINALI

Entrata in vigore  
Denuncia

Alla fine del mio lavoro inserisco una sentenza, pronunciata dal Tribunale della Repubblica di San Marino, particolarmente interessante in tema di doppie imposizioni tra San Marino e Italia.

Alcuni Consiglieri (parlamentari) sammarinesi hanno promosso la verifica di legittimità costituzionale dell'art.56 della legge 22 Dicembre 2010 n.194, in riferimento agli artt.4, 13, 3 e 14 della Dichiarazione dei Diritti dei Cittadini e dei Principi Fondamentali dell'ordinamento sammarinese e all'art.14 della Convenzione per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali. Le censure di incostituzionalità avevano ad oggetto, in particolare, il comma primo della disposizione citata, che ha sostituito l'ottavo comma dell'art. 9 della L. 13 ottobre 1994 n. 91, nel modo che segue: «I soggetti fiscalmente residenti a San Marino che producono reddito da lavoro dipendente possono portare in detrazione dall'imposta una somma predeterminata annualmente con decreto delegato a titolo di spese inerenti la produzione di tale reddito». Secondo i ricorrenti, la novella legislativa, che prevedeva la possibilità di operare una detrazione d'imposta limitatamente ai «soggetti fiscalmente residenti a San Marino», determinerebbe una illegittima disparità di trattamento nei confronti dei lavoratori non residenti nella Repubblica di San Marino (i cosiddetti «frontalieri»), che «non possono più usufruire della detrazione, con il risultato di subire una tassazione superiore a quella dei loro colleghi».

Si è costituito in giudizio lo Stato, ai sensi dell'articolo 9, comma 3, della Legge Qualificata n.55/2003, rappresentati e difesi dall'Avvocatura dello Stato, chiedendo di dichiarare inammissibile e comunque infondata nel merito la questione di legittimità costituzionale proposta.

Il principio di eguaglianza, in linea generale, per quanto debba ritenersi esteso agli stranieri allorché si tratti della tutela dei diritti inviolabili, trova delle limitazioni in relazione a particolari situazioni giuridiche connesse alla diversità dei rapporti esistenti tra lo Stato e il cittadino e lo Stato e lo straniero, non può quindi escludersi che tra cittadino e straniero, benché uguali nella titolarità di certi diritti fondamentali, esistano differenze di fatto e di posizioni giuridiche tali da giustificare razionalmente un diverso trattamento nel godimento di tali diritti, che il Legislatore può apprezzare e regolare nella sua discrezionalità.

La differenza fondamentale, che esiste di fatto tra il cittadino e lo straniero, consiste nella circostanza che, mentre il primo ha con lo Stato un rapporto di solito originario e comunque permanente, il secondo ne ha uno acquisito e temporaneo. Da detto legame la dottrina ha tradizionalmente desunto una definizione di cittadinanza come condizione giuridica che, nello stesso tempo, attribuisce facoltà e impone doveri, definizione la cui eco si avverte chiaramente proprio in una delle norme assunte dai ricorrenti a parametro della verifica di legittimità costituzionale.

L'art. 13 comma primo della Carta dei Diritti, infatti, statuisce: «I cittadini hanno l'obbligo di essere fedeli alle leggi ed alle istituzioni della Repubblica, di partecipare alla sua difesa e di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva».

I ricorrenti, quindi, tralasciano il fatto che l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva è imposto non a tutti, bensì ai soli cittadini, non configurandosi, da questo punto di vista, come applicazione pedissequa del generale principio di uguaglianza di cui all'art. 4 della Carta dei Diritti.

In particolare, per quanto qui strettamente interessa, se la norma certamente non preclude al Legislatore di estendere l'imposizione fiscale anche agli stranieri che svolgono attività produttiva di reddito nella Repubblica di San Marino, non offre, d'altro canto, appiglio per affermare che lo stesso Legislatore, quando deroghi al

principio dell'universalità dell'imposizione, attribuendo determinati benefici a coloro che si trovino in una certa situazione, debba farlo in modo identico per i lavoratori residenti nella Repubblica e per quelli non residenti.

A conferma di quanto sia valido tale rilievo, si consideri la disposizione del comma quarto dell'art. 9 della L. n. 91 del 1984, («Le detrazioni d'imposta per carichi di famiglia sono rapportate ai mesi dell'anno e non competono ai soggetti passivi non residenti»), mai censurata d'incostituzionalità, sebbene limitativa di un beneficio fiscale in ragione della residenza nel territorio della Repubblica del soggetto passivo d'imposta. E non è valido, al contrario, il richiamo dei ricorrenti all'art. 20 dell'Accordo Doganale con la Comunità Economica Europea, il quale fa divieto di discriminare i lavoratori in base alla nazionalità, relativamente alle condizioni di lavoro ed alla retribuzione, ma non assicura ad essi assoluta parità (e reciprocità) di trattamento fiscale.

Nel caso in esame, invero, non vi è alcuna differenziazione, sotto il profilo giuridico, del trattamento retributivo riservato ai lavoratori, atteso che ciascun lavoratore matura la medesima retribuzione lorda, mentre il differente trattamento fiscale incide esclusivamente sul netto della retribuzione.

A questo si deve aggiungere che la differenziazione del trattamento fiscale non è riferita alla nazionalità del lavoratore, bensì al fatto che sia residente o meno nel territorio della Repubblica di San Marino: infatti, applicando la disposizione legislativa oggetto di sindacato un lavoratore cittadino sammarinese non residente in San Marino non potrebbe fruire della detrazione al pari del lavoratore cittadino italiano non residente; parimenti, un cittadino italiano residente a San Marino e che ivi lavori usufruisce della medesima detrazione riservata al cittadino sammarinese residente.

La giurisprudenza interna evocata dai ricorrenti determina ulteriormente la portata della norma, precisando, in relazione alla disciplina del collocamento al lavoro, che questa normativa «non comprende alcun differente trattamento dei lavoratori sulla scorta della sola e mera nazionalità: infatti i lavoratori stranieri residenti sul territorio accedono alle liste di avviamento al lavoro in condizioni di esatta e perfetta parità di trattamento con i cittadini. [...] I lavoratori cittadini dell'Unione Europea, soggetti all'Accordo di cooperazione e unione doganale, non soffrono di alcun diverso trattamento in quanto stranieri, bensì in quanto non residenti sul territorio della Repubblica, Repubblica che, vale la pena di ricordarlo, non ha aderito ad alcun accordo internazionale prevedente la libertà di stabilimento delle persone ovvero la libertà di circolazione dei lavoratori (come, ad esempio, l'art. 39 del Trattato istitutivo della Comunità Europea) » (Commissario della Legge, dott. G. Felici, sentenza 5 agosto 2009, nella causa civile di lavoro n. 4/2008).

L'osservazione può svilupparsi con riferimento al tema della differenziazione dei regimi fiscali delle retribuzioni in base alla residenza.

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee, a partire dalla sentenza « Shumacker » (14 febbraio 1995, causa C-279/93) stabilisce, in tale prospettiva, che la situazione dei residenti e quella dei non residenti in un dato Stato membro non sono di regola analoghe, in quanto presentano differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi sia alla capacità contributiva personale o alla presa in considerazione della situazione personale e familiare (v., in particolare, sentenza 18 marzo 2010, causa C-440/08, sentenza 22 marzo 2007, causa C-383/05, Talotta, Racc. pag. I-2555, punto 19 e la giurisprudenza ivi citata, e 16 ottobre 2008, causa C-527/06, Renneberg, Racc. pag. I-7735, punto 59).

Inoltre, sempre secondo la Corte di Giustizia, in presenza di un vantaggio fiscale il cui godimento venga rifiutato ai non residenti, può ravvisarsi una discriminazione quando non sussiste alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità di trattamento tra le due categorie di contribuenti.

La disparità di trattamento, tuttavia – se sussistente – viene valutata esclusivamente in base al divieto di «restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro», di cui all'art. 49 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (ex articolo 43 del Trattato istitutivo della Comunità Europea), che non è stato evocato, né avrebbe potuto esserlo, nel caso di cui si discute.

L'art. 14 della CEDU, invocato dai ricorrenti, stabilisce che il godimento dei diritti e delle libertà riconosciuti nella Convenzione deve essere assicurato senza alcuna discriminazione.

Invero, dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo si ricava il principio che l'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU («Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende») deroga al principio di protezione dei beni protetti da suddetto Protocollo, con lo scopo di consentire un ampio esercizio della potestà impositiva degli Stati.

L'orientamento ermeneutico prevalente stabilisce che l'obbligazione tributaria deve essere considerata appartenente «all'ambito» del diritto pubblico e di conseguenza non è coperta dalla nozione di diritti ed obblighi di natura civile riconosciuti dalla CEDU.

Si veda, in proposito, la sentenza «Ferrazzini» (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, Camera Grande, 12 luglio 2001, ric. 44459/98, Ferrazzini c. Italia) con cui la Corte ha ribadito che la materia fiscale fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica, essendo il rapporto tra il contribuente e la collettività di natura pubblica. Dato che la Convenzione e i suoi Protocolli devono essere considerati congiuntamente, la Corte reputa, altresì, che l'articolo 1 del Protocollo n. 1, relativo alla protezione della proprietà, non rechi pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per assicurare il pagamento delle imposte.

Per tali ragioni, il divieto di discriminazione di cui all'art. 14 della CEDU non assurge al rango di parametro per la verifica del corretto esercizio della discrezionalità del Legislatore nazionale in campo tributario.

È, infine, privo di rilievo il richiamo dei ricorrenti alla pretesa lesione del dovere di imparzialità della Pubblica Amministrazione, in quanto la stessa è tenuta all'applicazione delle leggi vigenti e a conformare il proprio comportamento ad esse.

E' inammissibile, pertanto, il sindacato di legittimità costituzionale dell'art. 56 della L. 194 del 2010, in relazione all'art. 14 della Carta dei Diritti.

#### **PER QUESTI MOTIVI**

Il Collegio garante della Costituzionalità delle Norme ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 56 della L. 22 dicembre 2010, n. 194, sollevata in riferimento agli artt. 4 e 13 della Dichiarazione dei Diritti dei Cittadini e dei Principi Fondamentali dell'Ordinamento Sammarinese, nonché all'art. 14 della Convenzione per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali; ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 56 della L. 22 dicembre 2010, n. 194, sollevata in riferimento all'art. 14 della Dichiarazione dei Diritti dei Cittadini e dei Principi Fondamentali dell'Ordinamento Sammarinese.

In conclusione a questo riassunto, mi preme fare alcune considerazioni finali. La mia più grande speranza è che questo lavoro sia utile, come accennato nell'introduzione, agli addetti ai lavori e a chiunque abbia intenzione di approfondire l'argomento. Le Convenzioni contro le doppie imposizioni hanno un ruolo speciale nei rapporti fra Paesi. Nel caso di San Marino e Italia, in particolare, l'auspicio è quello di concludere anche la Convenzione per lo scambio di informazioni, cosa che darebbe uno slancio migliorativo alle relazioni tra i due Stati.

Infine, è di fondamentale importanza ricordare che gli attriti recenti tra San Marino e Italia dovuti per lo più all'attività da parte del secondo Paese di contrastare l'evasione possono essere leniti soltanto mediante la stipula di Convenzioni e, in ogni caso, nell'ambito del Diritto.

Ringrazio ancora i lettori della mia tesi e chiunque abbia contribuito in ogni modo e con ogni mezzo alla genesi dell'opera.

## BIBLIOGRAFIA

Capitolo 1 (Le convenzioni come strumenti di fiscalità internazionale)

PIERGIORGIO VALENTE, Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, 2012;

FRANCESCO TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, parte speciale, UTET, 2013.

Capitolo 2 (Analisi della legge di ratifica)

Commenti della Commissione OCSE alla Model Tax Convention on Income and on Capital del 22 Luglio del 2010 (Commentario OCSE);

Legge 19 Luglio 2013, n.88;

Circolare n.8, 27/09/2014, Segreteria delle Finanze e del Bilancio della Repubblica di San Marino;

Circolare n.7, 02/09/2014, Segreteria delle Finanze e del Bilancio della Repubblica di San Marino;

Circolare 07/02/2014, Segreteria delle Finanze e del Bilancio della Repubblica di San Marino;

Circolare n.6, 02/04/2014, Segreteria delle Finanze e del Bilancio della Repubblica di San Marino;

Circolare 28 Gennaio 2014, Segreteria delle Finanze e del Bilancio della Repubblica di San Marino;

Circolare n.5, 02/04/2014, Segreteria delle Finanze e del Bilancio della Repubblica di San Marino;

Circolare 04 Marzo 2014, Segreteria della Finanze e del Bilancio della Repubblica di San Marino;

Circolare n.4, Segreteria delle Finanze e del Bilancio della Repubblica di San Marino

Sentenza

Sentenza 28 Marzo 2011, n.5