

Risposta n. 206/2025

***OGGETTO: Applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia–
Russia a seguito della sospensione parziale della stessa da parte della
Russia***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.p.A. (di seguito "Società" o "Istante"), con residenza fiscale in Italia, è posseduta interamente dal socio unico BETA LLC (di seguito "Socio unico"), che risiede fiscalmente nella Federazione russa.

Secondo quanto riferito in istanza, il Socio unico vorrebbe deliberare la distribuzione di un dividendo sul quale l'Istante, in qualità di sostituto d'imposta, dovrà applicare una ritenuta alla fonte.

L'Istante rileva che, ai fini della normativa interna, i dividendi distribuiti a soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia sono soggetti a imposizione mediante una ritenuta alla fonte con aliquota del 26%.

Tale aliquota è ridotta al 5% ai sensi dell'articolo 10 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo della Federazione russa per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, firmata a Roma il 9 aprile 1996 e ratificata con legge 9 ottobre 1997, n. 370, modificata dal Protocollo del 13 giugno 2009, ratificato con legge 13 maggio 2011, n. 80 (di seguito "Convenzione" o "Trattato"), al ricorrere delle seguenti condizioni:

1. l'azionista detiene direttamente almeno il 10% del capitale sociale della società italiana che distribuisce il dividendo;
2. tale quota di partecipazione è almeno pari a 100.000,00 dollari statunitensi o all'equivalente di tale somma in altra valuta.

L'Istante dichiara che, nel caso di specie, ricorrono le suddette condizioni poiché il Socio unico partecipa integralmente al suo capitale sociale. La Società riferisce, inoltre, di aver richiesto al Socio unico il rilascio dei certificati di residenza nella Federazione russa previsto ai fini dell'applicazione del Trattato.

Tanto premesso, l'Istante espone un dubbio interpretativo sull'applicazione della Convenzione da parte dell'Italia a seguito del decreto del Presidente della Federazione russa n. 585 dell'8 agosto 2023, rubricato "*Sulla sospensione da parte della Federazione Russa di alcune previsioni degli accordi internazionali della Federazione Russa in materia di imposizione fiscale*" (di seguito "Decreto").

Con tale Decreto, come rilevato in istanza, il Governo russo ha sospeso in via unilaterale l'applicazione di alcuni articoli della Convenzione, tra cui il citato articolo 10, mentre non è stato sospeso l'articolo 24 relativo all'eliminazione della doppia imposizione.

L'Istante fa presente che l'articolo 57 della Convenzione sul diritto dei trattati, adottata a Vienna il 23 maggio 1969 e ratificata con legge 12 febbraio 1974, n. 112 (di seguito "Convenzione di Vienna"), prevede la possibilità di sospendere l'applicazione di un trattato nei confronti di tutte le parti o di una determinata parte *(i)* conformemente alle disposizioni del trattato; o *(ii)* in ogni momento, con il consenso di tutte le parti, previa consultazione degli altri Stati contraenti.

L'Istante rileva altresì che, in base al successivo articolo 60 della Convenzione di Vienna, la sospensione completa o parziale di un trattato bilaterale può essere autorizzata per una delle parti a seguito di una violazione sostanziale dello stesso ad opera dell'altra parte.

Alla luce di tale quadro normativo, l'Istante formula un quesito volto a conoscere se la Convenzione sia ritenuta ancora applicabile da parte dell'Italia e, di conseguenza, se sia possibile applicare l'aliquota ridotta al 5% al verificarsi delle condizioni ivi previste.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che la Convenzione sia applicabile e di poter operare la ritenuta alla fonte nella misura ridotta del 5%, ricorrendo le condizioni citate, per le seguenti ragioni:

(i) la Federazione russa non ha richiesto la procedura di cui all'articolo 30 della Convenzione di Vienna che, in base all'articolo 70 della stessa, avrebbe comportato l'estinzione del Trattato;

(ii) la sospensione unilaterale da parte della Federazione russa ha carattere temporaneo;

(iii) il Decreto del Governo russo non ha sospeso l'articolo 24 della Convenzione, relativo all'eliminazione della doppia imposizione;

(iv) l'articolo 57 della Convenzione di Vienna, come anticipato, prevede che la sospensione di un trattato possa avvenire nei confronti di tutte le parti o di una determinata parte conformemente alle disposizioni del trattato oppure, in ogni momento, con il consenso di tutte le parti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'interpello presentato dall'Istante riguarda il corretto trattamento fiscale dei dividendi distribuiti da un soggetto residente in Italia a un beneficiario residente in Russia, in seguito alla sospensione parziale della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Russia da parte del Governo russo.

In via preliminare, si osserva che, ai fini della normativa domestica, l'articolo 27, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 dispone che gli utili corrisposti a soggetti non residenti, con riferimento alle partecipazioni non relative a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 26%.

La normativa interna, tuttavia, deve essere coordinata con le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri. Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, infatti, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Nel caso in esame, occorre fare riferimento all'articolo 10 della citata Convenzione tra l'Italia e la Russia, secondo cui "*1. I dividendi pagati da una società residente di uno Stato Contraente ad un residente dell'altro Stato Contraente sono imponibili in detto altro Stato.*

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

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

(b) il 10 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi in tutti gli altri casi. (...)".

La norma convenzionale stabilisce, in sostanza, che i dividendi sono soggetti alla potestà impositiva concorrente dello Stato della fonte e dello Stato di residenza del loro percettore qualora questi ne sia il beneficiario effettivo, individuando specifiche aliquote agevolate applicabili.

Sul punto, si rileva che il Governo russo, con il menzionato Decreto, ha sospeso l'efficacia di alcune disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con 38 Paesi in ragione delle "azioni ostili" che detti Paesi avrebbero commesso nei propri confronti.

Con riferimento all'Italia, in particolare, il punto 22 del Decreto ha disposto la sospensione degli articoli 5-23 e 25 della Convenzione, nonché dei paragrafi "a"- "d" e "f" del relativo Protocollo aggiuntivo, mentre non è stato sospeso l'articolo 24 sull'eliminazione delle doppie imposizioni.

In merito all'efficacia della Convenzione, si osserva che l'articolo 30 della stessa prevede che *"La presente Convenzione rimarrà in vigore sino alla denuncia da parte di uno degli Stati Contraenti. Ciascuno Stato Contraente può denunciare la Convenzione per via diplomatica non prima che siano trascorsi cinque anni dalla sua entrata in vigore, notificandone la cessazione almeno sei mesi prima della fine dell'anno solare. In questo caso, la Convenzione cesserà di avere effetto:*

(a) con riferimento alle imposte prelevate alla fonte per le somme realizzate il, o successivamente al, 1° gennaio dell'anno solare successivo a quello in cui è stata notificata la denuncia;

(b) con riferimento ad altre imposte su reddito o patrimonio, sulle imposte applicabili per i periodi d'imposta che iniziano il, o successivamente al, 1° gennaio dell'anno solare successivo a quello in cui è stata notificata la denuncia".

Ad oggi, né l'Italia, né la Federazione russa hanno proceduto alla denuncia del Trattato che, pertanto, per il nostro Paese, risulta efficace.

Da quanto precede, nel caso di distribuzione di un dividendo al Socio unico, l'Istante può operare la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta applicando, al ricorrere delle condizioni previste dalla Convenzione, l'aliquota ridotta ivi pattuita.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)