



UNIVERSITA' DI PISA

DIPARTIMENTO DI ECONOMIA E MANAGEMENT

Corso di Laurea Magistrale in

CONSULENZA PROFESSIONALE ALLE AZIENDE

Tesi di Laurea:

**IL FENOMENO DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE
INTERNAZIONALE: PROBLEMATICHE APPLICATIVE E POSSIBILE
SOLUZIONE ATTRAVERSO L'ISTITUTO DEL CREDITO D'IMPOSTA**

Relatore:

Candidata:

Dott. Nicolò Zanotti

Sabrina Asuni

Controrelatore:

Simone Lombardi

Anno accademico 2014/2015

INDICE

<i>Introduzione</i>	5
CAPITOLO 1 – LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE	7
1.1. La doppia imposizione in generale: dalle cause agli effetti	7
1.2. Classificazione della doppia imposizione internazionale: da giuridica a economica, da formale a materiale, da oggettiva a soggettiva	18
1.3. Fonti normative per evitare la doppia imposizione: misure interne e misure bilaterali	23
1.3.1. Le convenzioni internazionali: modelli e procedimento	24
1.3.2. Misure unilaterali contro la doppia imposizione: metodo dell'esenzione, metodo della deduzione e metodo del credito d'imposta	27
CAPITOLO 2 – IL CREDITO PER LE IMPOSTE ASSOLTE ALL'ESTERO	30
2.1. L'evoluzione del credito d'imposta: dalla sua nascita all'art. 165 TUIR	30
2.2. La natura del credito e i presupposti necessari per la sua applicabilità	36
2.3. La quantificazione delle imposte estere e italiane: determinazione del credito d'imposta	44
2.3.1. Il riporto all'indietro e in avanti delle eccedenze d'imposta estera: ratio della sfera di applicazione	49
2.4. La richiesta del credito d'imposta	55
2.4.1. Omessa dichiarazione dei redditi prodotti all'estero	57
CAPITOLO 3 – PROBLEMATICHE APPLICATIVE	61
3.1. La determinazione del credito d'imposta in presenza di perdite	61
3.1.1. Il credito d'imposta nel caso di perdite conseguite all'estero	65
3.2. Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione o credito per le imposte assolute all'estero?	68
3.3. Il credito d'imposta riconosciuto nei confronti di redditi prodotti nei paradisi fiscali	75
3.4. Credito d'imposta per immobili siti all'estero: introduzione dell'Ivie, caso particolare del Regno Unito	80
BIBLIOGRAFIA	88

Introduzione

Lo scopo di questa tesi è quello di spiegare il fenomeno della doppia imposizione internazionale. Soprattutto per effetto della globalizzazione, ma anche per lo spostamento all'estero di attività lavorative da parte dei soggetti passivi d'imposta, tale situazione ha assunto sempre maggiore importanza agli occhi del legislatore tributario.

Nonostante, infatti, non sussista una specifica definizione della doppia imposizione internazionale, all'interno dei vari ordinamenti, questa può essere spiegata come l'assoggettamento del medesimo reddito, o patrimonio nel caso delle imposte patrimoniali, appartenente ad un soggetto passivo d'imposta, alla duplice tassazione di due Stati distinti, uno quello della residenza del soggetto passivo e uno definito come quello della fonte, nel medesimo periodo d'imposta.

Di doppia imposizione si può parlare in molti casi, infatti a differenza di questa oggetto di studio, sussiste anche una tipologia di doppia imposizione interna, nella quale l'assoggettamento del medesimo reddito ad una duplice imposta avviene per effetto della sovranità tributaria di un unico Stato, la quale viene però espressamente vietata dal nostro legislatore tributario.

Ulteriormente, il fenomeno oggetto di studio può essere poi classificato in diverse tipologie a seconda del parametro preso a riferimento; andremo infatti a parlare di doppia imposizione giuridica o economica, secondo la distinzione in base ai soggetti passivi, di doppia imposizione formale o materiale, per concludere con l'ultimo tipo che la distingue in oggettiva e soggettiva.

È importante sottolineare che, proprio a causa sia della globalizzazione che anche delle crisi economiche che stanno affrontando gli Stati negli ultimi anni, tale fenomeno costituisce un vero problema agli occhi del contribuente e per tale motivo richiede degli specifici metodi posti come soluzioni, che possono essere sia di natura interna che bilaterale. In quest'ottica sono state studiate le convenzioni internazionali, che rappresentano specifici accordi che l'Italia ha stipulato con altri Stati esteri, volti appunto a porre rimedio alla doppia imposizione internazionale e i quali seguono modelli prestabiliti, ma sempre adattabili alle specifiche esigenze richieste da entrambi gli Stati.

Altri rimedi invece sono ravvisabili nell'ambito interno della nostra normativa, la quale li individua nel metodo dell'esenzione, della deduzione e del credito per le imposte assolate all'estero.

Proprio quest'ultimo è stato il principale oggetto di studio tra i possibili rimedi, infatti è stata ripercorsa quella che è la sua storia, da quando è stato introdotto fino al giorno d'oggi, evidenziando tutte le modifiche apportate nel corso del tempo dal legislatore stesso.

Inoltre, entrando più nell'aspetto procedurale, si è studiato proprio le specifiche caratteristiche del credito d'imposta, sia intese come requisiti necessari per poterne beneficiare, sia proprio come modalità di calcolo ai fini della sua quantificazione e della sua specifica richiesta da parte del contribuente.

Nella parte finale del lavoro, invece, sono state analizzate quelle che possono essere alcune problematiche derivanti da questo rimedio studiato.

In particolare è stato affrontato il caso di richiesta del credito d'imposta qualora il reddito, estero o complessivo, sia costituito da perdite e il caso di richiesta del credito qualora il reddito estero sia stato prodotto in un paradiso fiscale; oltre ciò, è stato affrontando un dubbio che molti potrebbero porsi, cioè quale metodo sia più idoneo a risolvere il fenomeno della doppia imposizione internazionale, qualora sia presente sia una convenzione internazionale stipulata dallo Stato, sia la disciplina del credito d'imposta come strutturata dal legislatore.

A conclusione al lavoro è stato posto un caso pratico riferito al fenomeno di doppia imposizione internazionale che potrebbe colpire le persone fisiche residenti in Italia, ma che detengono un immobile di proprietà all'estero, prendendo come base di riferimento il caso del Regno Unito, con la sua relativa imposizione e con anche la convezione stipulata con l'Italia stessa.

CAPITOLO 1 – LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE

1.1. La doppia imposizione in generale: dalle cause agli effetti

La legislazione tributaria nazionale, ai fini dell'imposizione diretta, considera come presupposto d'imposta¹ il reddito complessivo di un soggetto passivo², sia esso persona fisica e quindi assoggettato all'Irpef, sia esso persona giuridica e quindi assoggettato all'Ires.

Nell'ambito dell'Irpef, l'art. 2 TUIR individua i soggetti passivi nelle persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato; tale distinzione si basa sull'iscrizione alle anagrafi del paese residente o sul domicilio o residenza ai fini civilistici, infatti per essere considerate residenti le persone fisiche devono, per la maggior parte del periodo d'imposta, possedere tali requisiti in riferimento allo Stato italiano.

Per l'assoggettamento all'imposizione diretta in ambito Irpef, è considerato presupposto d'imposta il possesso di un reddito in denaro o in natura³ da parte del soggetto passivo; infatti l'imposta viene applicata sul reddito complessivo di tali persone, derivante dalla somma delle varie categorie di redditi⁴ disciplinate dall'art. 6 TUIR.

¹ Definito dalla dottrina, A. Berliri - "Qualsiasi situazione può venire considerata dal legislatore come idonea a legittimare l'applicazione di un'imposta" in *Principi di diritto Tributario*, Milano, 1967 pag. 300.

² In tal senso E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, VI edizione, Milano, 2011, pag. 17.

³ Art. 1 TUIR

⁴ Art. 6 TUIR "I singoli redditi sono classificati nella seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi d'impresa; f) redditi diversi. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi ,anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi

Altra categoria di soggetti passivi, invece, ampiamente disciplinata dall'art. 73 TUIR, riguarda le società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni), le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, gli enti pubblici o privati che svolgono attività commerciali, gli enti non commerciali e successivamente le società di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato.

Seguendo l'impostazione data dall'art 73, notiamo che gli elementi, che consentono l'imposizione dei soggetti rientranti nelle prime tre categorie, riguardano il carattere commerciale e la residenza⁵.

I redditi prodotti da questi soggetti passivi, infatti, vengono classificati come redditi d'impresa, definiti ai fini tributari dall'art. 55 TUIR⁶, il quale definisce come casi tipici quelli prodotti durante l'esercizio di attività commerciali⁷, quelli derivanti da attività in ambito agricolo, che anziché rientrare nella produzione di reddito agricolo,

sono maturati. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.”

⁵ In tal senso F. Batistoni Ferrara B. Bellè, *L'imposta sul reddito delle imprese commerciali*, Padova, 2007, pag. 42-44.

⁶ Art. 55 TUIR “Sono redditi d'impresa quelli che derivano da imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 cc, e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

- a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione dei servizi che non rientrano nell'art. 2195 cc;
- b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
- c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività d'impresa.

Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.

⁷ Definite a loro volta dall'art. 2195 cc “Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano: 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti. Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano.”

rientrano in tale categoria in quanto eccedenti i limiti posti dall'art. 32 TUIR 2 comma⁸; oltre a questi casi tipici, si considerano anche redditi d'impresa quelli derivanti da attività non organizzate in forma d'impresa stessa.

Ecco che emerge il concetto di organizzazione d'impresa, il quale connota la differenza del reddito d'impresa rispetto a quello di lavoro autonomo dove appunto il frutto dell'organizzazione, cioè la produzione del reddito, può arrivare anche senza l'apporto personale⁹.

Come già detto, uno degli elementi determinanti per l'imposizione, sia in ambito Irpef sia in ambito Ires, è dato dalla residenza attribuita al soggetto passivo, in quanto in base a ciò va a modificarsi quello che è il principio di tassazione; infatti se tali redditi sono prodotti da soggetti residenti, questi vengono tassati secondo il principio dell'utile mondiale, mentre se prodotti da soggetti residenti all'estero il principio di tassazione è quello della territorialità, dei quali tratteremo a breve.

Da tale impostazione occorre definire quello che è il concetto¹⁰ di residenza riferito ai soggetti passivi Ires, disciplinato dal 3° comma dell'art. 73 TUIR, secondo il quale un soggetto (società o ente) viene considerato residente se per la maggior parte del periodo d'imposta ha la sede legale o amministrativa, o comunque svolge l'oggetto dell'attività d'impresa nel territorio italiano¹¹.

⁸ In tal senso si intendono le attività agricole legate all'allevamento di animali e legate alla trasformazione e manipolazione dei prodotti derivanti dall'attività agricola; i limiti richiamati sono ¼ del mangime utilizzato per allevare gli animali, infatti se non si riesce a raggiungerlo mediante produzione propria ma mediante ricorso all'acquisto sul mercato, si ha il passaggio ad attività d'impresa, stessi limiti presenti nel caso di trasformazione e manipolazione.

⁹ Tipico esempio di un'organizzazione in forma d'impresa senza necessità di apporto di lavoro personale è dato da un laboratorio di analisi, il quale continua il suo percorso a prescindere dalla presenza o meno dei soggetti.

¹⁰ Arricchito poi anche dal Decreto Bersani e dalla Legge finanziaria del 2007.

¹¹ In tal senso F. Battistoni Ferrara, B. Bellè, *L'imposta sul reddito delle imprese commerciali*, Padova, 2007, pag. 49-51.

Collegati a tale definizione sono appunto i due principi di tassazione, infatti, possiamo affermare che i soggetti residenti vengono tassati secondo il principio di mondialità¹², per il quale¹³ i soggetti passivi devono dichiarare nel paese di residenza tutti i redditi comunque e ovunque conseguiti, quindi non solo i redditi prodotti nel paese di residenza, ma anche quelli prodotti in paesi esteri dallo stesso soggetto passivo.

Possiamo quindi notare che tale principio fa perno non soltanto sul soggetto passivo o sul possesso del requisito della residenza, ma su qualsiasi legame di natura personale tra il soggetto stesso e lo Stato nel quale avviene la produzione del reddito¹⁴.

A giustificazione dell'applicazione di tale principio è necessaria, quindi, l'esistenza di un nesso tra il fatto che si intende sottoporre a tassazione e l'organizzazione giuridica e economica dello Stato; tale nesso è rappresentato per i residenti dalla loro propria condizione soggettiva di appartenenza durevole e personale ad un ordinamento, mentre per i non residenti è individuabile nel luogo in cui si verifica il fatto imponibile, avvenuto appunto nel territorio nazionale¹⁵.

Al contrario seguendo l'impostazione del principio di territorialità, applicato ai soggetti non residenti, vengono invece considerati tassabili solamente i redditi prodotti in quel paese¹⁶, che nel caso specifico della tassazione di società prevede quale possibile elemento necessario una stabile organizzazione¹⁷, cioè una sede fissa di affari per mezzo

¹² Definito anche “*World Wide Taxation*”.

¹³ In tal senso Ministero delle Finanze, Circolare n.304 del 02/12/1997.

¹⁴ In tal senso A. Gaffuri, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, Milano, 2008 pag. 295-301.

¹⁵ In tal senso A. Gaffuri, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, Milano, 2008 pag. 316-318.

¹⁶ In tal senso F. Battistoni Ferrara, B. Bellè, *L'imposta sul reddito delle imprese commerciali*, Padova, 2007, pag. 49.

¹⁷ Art. 162 TUIR 1 comma “Fermo restando quanto previsto dall'art. 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997 n.446, l'espressione “stabile organizzazione” designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.”.

della quale il soggetto produce reddito, sottoposto poi a tassazione nel paese nel quale la stabile organizzazione è stabilita, secondo appunto il principio di territorialità.

Una giustificazione alla tassazione dei soggetti non residenti, e quindi all'applicazione di tale principio, può essere vista anche in richiamo all'art. 53 della Costituzione¹⁸, il quale connota un obbligo tributario non solo in capo ai soggetti italiani, ma a tutti i soggetti che in un modo o nell'altro abbiano un legame territoriale con lo Stato italiano. Emerge quindi in primo piano quello che è il criterio che sta alla base del principio di territorialità, cioè il collegamento che va a instaurarsi tra il reddito, oggetto d'imposta, e il territorio stesso.

Spesso però, proprio tale collegamento può non essere considerato come tale, ma al contrario può generare conflitto tra i due aspetti, cioè tra il reddito prodotto, e quindi sottoposto a tassazione, e l'aspetto territoriale del tributo stesso¹⁹; motivo per il quale emergono altri due criteri giustificativi della tassazione, quelli oggettivi e quelli soggettivi; rientriamo nella natura oggettiva, qualora venga preso a riferimento il luogo di produzione del reddito o comunque il luogo di svolgimento dell'attività, siamo invece nell'ambito dei criteri soggettivi se a riferimento viene preso il concetto di residenza del soggetto passivo, sia che esso produca il reddito sia che lo percepisca²⁰.

Seguendo la logica della sovranità tributaria di ciascuno Stato, però, occorre dire che non sussiste un obbligo a seguire una strada definitiva, ma al contrario gli Stati possono liberamente decidere quale metodo di tassazione adottare, se quello dell'utile

¹⁸ Art. 53 Costituzione "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

¹⁹ Derivante dai precetti costituzionali e dai principi di diritto internazionale, recepiti dal nostro ordinamento dall'art. 10 della Costituzione secondo il quale "l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute ...".

²⁰ In tal caso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag. 55-57.

mondiale oppure quello della territorialità, oppure un incrocio dei due; in passato²¹ infatti, potevamo notare una propensione della dottrina²² più per l'applicazione del principio del world wide taxation, oggi invece la dottrina maggioritaria²³ va a prendere come punto di riferimento, proprio quello che è il collegamento tra reddito e territorio, quindi andando a staccare lo stesso reddito dalla fonte di produzione; anche se però ancora oggi non si è ancora raggiunto un orientamento unanime che faccia propendere verso un'unica soluzione.

Come abbiamo già detto, la libertà di uno Stato circa la propria sovranità può spingersi fino ad arrivare ad incrociare i due principi di tassazione, quello della mondialità e quello della territorialità; in tal caso, però viene a esistere quello che è definito come il problema della doppia imposizione, che a seconda del contesto in cui viene adottato può assumere significati molto diversi²⁴.

Qualora infatti un medesimo reddito si ritrova ad essere presupposto d'imposta per più tributi da parte di un medesimo ente impositore, ci ritroviamo nel caso di doppia imposizione interna.

Tale fattispecie era già stata disciplinata dal Regio Decreto n.4021 del 1877²⁵, il quale, introducendo l'imposta sulla ricchezza mobile, proibiva che uno stesso "reddito" venisse colpito da una doppia imposta da parte dello stesso ente impositore; tale impostazione non si è modificata con le successive riforme normative, ma è stata mantenuta nell'art. 67 del D.P.R. 600 del 29 settembre 1973 e successivamente

²¹ Recepito a pieno con la riforma del anni '70, con la quale si introdussero le imposte su reddito delle persone fisiche e degli enti collettivi.

²² In tal senso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag. 55-57.

²³ In tal caso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag. 66-69.

²⁴ In tal senso L. Carpentieri, R. Lupi, D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003.

²⁵ Tale Decreto, riguardante l'imposta sulla ricchezza mobile, faceva espresso divieto di "assoggettamento alla stessa imposta dello stesso reddito e non dello stesso presupposto" sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche.

ridisciplinata dall'art. 163 del TUIR²⁶, il quale vieta espressamente, ancora oggi, all'ente impositore di assoggettare il medesimo reddito alla medesima imposta, prendendo come principale riferimento l'aspetto oggettivo del fenomeno, non andando, invece, minimamente a considerare quelli che sono i soggetti passivi colpiti, elemento che, al contrario, come vedremo in seguito, verrà preso in considerazione da un punto di vista di doppia imposizione internazionale.

Caso diverso, invece, è quello nel quale uno stesso soggetto passivo si ritrova ad operare in Stati diversi, andando quindi a produrre redditi sia in Italia che all'estero ed essendo così assoggettato ad un'imposizione sia italiana che estera. Viene, quindi, in considerazione il concetto di doppia imposizione internazionale.

Ogni volta, infatti, che uno stesso reddito, di uno stesso soggetto passivo, viene considerato come presupposto autonomo, nello stesso periodo d'imposta, per l'applicazione di un tributo, e quindi sottoposto al potere impositivo da parte di stati, in forza di determinati criteri adottati, che spesso risultano sovrapposti tra di loro, ci troviamo in presenza di doppia imposizione internazionale²⁷.

Da tale definizione emergono i seguenti requisiti: a) applicazione di tributi simili tra di loro, b) coesistenza del potere impositivo di più Stati, o enti di Stati diversi²⁸; c) medesimo soggetto passivo d'imposta; d) stesso presupposto d'imposta; e) stesso periodo d'imposta.²⁹

²⁶ ART. 163 TUIR “La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.”

²⁷In tal senso F. Cirelli, N. Colangelo, L. Galeazzi, *I rapporti internazionali*, Milano, 1997.

²⁸ In tal caso Modello OCSE art 2 “la presente Convenzione si applica alle imposte sul reddito e sul patrimonio prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o dei suoi enti locali, qualunque sia il sistema di prelevamento”.

²⁹ In tal senso A. Fantozzi, K. Vogel in “*Doppia imposizione internazionale*”, Torino, 1990

Da ciò possiamo notare quindi la coesistenza di più soggetti attivi muniti del potere impositivo, sia esso di accertamento, riscossione o controllo, i quali, seguendo logiche tributarie dei loro ordinamenti, qualificano lo stesso reddito come presupposto di imposte, alle volte diverse e alle volte uguali, appartenenti però a ordinamenti distinti.

Tali elementi, nel loro insieme considerati essenziali e non superflui, devono sussistere congiuntamente affinché il fenomeno della doppia imposizione internazionale venga ad esistere, infatti la mancanza anche di uno soltanto di essi pregiudicherebbe il verificarsi del fenomeno stesso³⁰.

Proprio per tale ragione, rispetto alla doppia imposizione interna, non è fatto espresso divieto di doppia imposizione internazionale né nel diritto internazionale né nel diritto interno; questa differenza di trattamento rispecchia la tesi internazionale secondo la quale non esistono limiti alla sovranità tributaria³¹ dei singoli stati³², anche perché qualora ci fossero, potrebbero venire a crearsi dei vuoti di imposizione per quei presupposti, andando quindi ad ottenere un risultato opposto rispetto a quello generalmente perseguito dagli enti impositori.

Seppur non sia presente alcun divieto espresso nei vari ordinamenti alla doppia imposizione internazionale, però, un possibile limite potrebbe esser contenuto

³⁰ Ad esempio il requisito dello stesso periodo d'imposta, se venisse a mancare o comunque essere incongruo, potrebbe portare, nel caso di utilizzo del metodo del credito d'imposta, a compensare imposte dello stesso periodo ma relative a redditi diversi.

³¹ Come cita Porrone e Berliri "La ragione fondante del prelievo è la potestà di imperio dello Stato, la capacità di imporre tributi è la più importante manifestazione della sovranità. La potestà fiscale risponde all'esigenza di mantenere l'ordine della società, intesa come organizzazione esponenziale di tutti i cittadini, la quale, solo attraverso i mezzi finanziari reperiti con il prelievo tributario, è in grado di tutelare gli interessi generali." in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006.

³² A. Amatucci "Infatti secondo questo principio ogni stato si basa sul modello impositivo "world wide taxation", ovvero una tassazione dei redditi ovunque prodotti. Vi sono però eccezioni, secondo le quali alcuni Stati, quali ad esempio la Francia, l'Argentina, l'Uruguay, il Kenya, il Brasile, che escludono dalla tassazione i redditi prodotti all'estero dalle società, facendo sì che queste siano colpite soltanto sulla base dei redditi prodotti all'interno del territorio nazionale." in *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 2001.

intrinsecamente nel concetto di neutralità³³, che se non preso nel senso letterale del termine, cioè di non andare a modificare quello che è il corretto carico fiscale, può generare degli inconvenienti, quali ad esempio l'esercizio improprio della potestà impositiva di uno stato, nel totale non rispetto di quella degli altri, oppure potrebbe verificarsi il caso opposto, cioè che ciascuno stato non eserciti la propria potestà impositiva, supponendo che questa venga esercitata da un altro stato, andando a lasciare il reddito senza tassazione e generando quindi un vuoto impositivo³⁴.

In realtà l'unico vero limite che la sovranità tributaria di uno Stato appare poter incontrare, testimoniato anche dall'orientamento ormai formato della Corte Costituzionale³⁵, è lo sconfinamento del puro arbitrio³⁶, cioè quando il tributo colpisce manifestazioni di ricchezza derivanti da situazione estranee alla definizione del fatto tipico assunto come presupposto per il tributo, oppure nel caso dell'accumulo forzoso, sotto la stessa disciplina fiscale, di fattispecie che sono oggettivamente diverse tra loro.

Possiamo quindi affermare, rispetto a quanto detto anche in base al principio di territorialità, che la doppia imposizione internazionale deriva principalmente dalla "doppia" residenza del soggetto passivo assoggettato all'imposizione, dalla tassazione del reddito da parte sia dello Stato della residenza sia dello Stato della fonte oppure da una doppia tassazione dei due Stati della fonte³⁷.

³³ Concetto utilizzato in molti settori tributari (Es. nelle operazioni straordinarie), secondo il quale non viene alterato quello che è il carico fiscale quando uno stesso reddito è collegato a più ordinamenti statali.

³⁴ In tal senso L. Carpentieri, R. Lupi, D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, cap. *La doppia imposizione internazionale e i sistemi per eliminarla*

³⁵ Riferito ad un giudizio espresso da De Mita, "*Interesse fiscale e tutela del contribuente*" Milano 2000, in riferimento alle decisioni della Corte in ambito tributario degli ultimi anni.

³⁶ In tal senso Ferlazzo Natoli, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, "I vincoli posti dai precetti costituzionali alla facoltà di individuare le fattispecie tributarie hanno natura pregiuridica, poiché influiscono sulla scelta, di carattere squisitamente politico, di come distribuire il peso economico delle imposte."

³⁷ In tal senso C. Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990.

Seguendo appunto il principio di territorialità nella tassazione dei redditi, questo può avere una duplice natura, oggettiva e soggettiva; la prima rispecchia il collegamento tra fatto (quindi il presupposto) e territorio, mentre il secondo riguarda il collegamento tra il soggetto passivo e il territorio.

Quindi secondo questa logica da un punto di vista oggettivo, l'applicazione dell'imposta si ha su tutti i fatti avvenuti nel territorio dello Stato, a prescindere dal soggetto che lo ha realizzato e dal suo legame con il territorio stesso, cosa che invece viene in considerazione da un punto di vista soggettivo, il quale considera come elemento significativo il legame tra il soggetto che pone in essere il fatto che genera il presupposto d'imposta e il territorio stesso. Andando quindi a sovrapporre i vari criteri, soggettivi e oggettivi, viene a generarsi la doppia imposizione³⁸.

Un'ulteriore causa di tale fenomeno può essere individuata nelle strutture adottate da ciascun ordinamento giuridico per l'imposizione diretta di determinate fattispecie, le quali prevedono la loro tassabilità all'interno di diversi sistemi fiscali autonomi³⁹.

Altre cause di tale fenomeno possono, però, essere riscontrate anche in elementi eterogenei alle strutture interne degli stati, quali ad esempio il ricorso nelle procedure di accertamento dei tributi a strumenti presuntivi in ambito normativo oppure la diversa interpretazione di uno stesso concetto, quale base di riferimento per il conflitto, da parte dalle Amministrazioni Finanziarie.

Esiste però, rispetto a tali cause, la possibilità per gli Stati di emanare delle apposite norme di diritto interno, le quali abbiano come principale scopo quello di

³⁸ In tal senso S. Aldovisi *Doppia imposizione*, in *Fiscalità internazionale*, 2011

³⁹ In tal senso *Fiscalità internazionale*, Novembre 2011

andare a limitare la pretesa tributaria nel caso in cui uno stesso reddito costituisca presupposto d'imposta anche all'estero.

Un'altra possibilità a disposizione degli Stati è quella di stipulare degli accordi tra di loro volti ad eliminare, o comunque a limitare, il loro potere impositivo in modo da evitare il verificarsi del fenomeno della doppia imposizione internazionale.

Esiste anche la possibilità di emissione, da parte degli Stati, di norme tributarie aventi efficacia internazionale, queste norme infatti possono far sì che una fattispecie sia disciplinata in parte dall'ordinamento interno e in parte dall'ordinamento di un altro stato, limitando così la rilevanza della fattispecie in uno dei due ordinamenti oppure in entrambi. Di tale aspetto verrà trattato più avanti in ambito dei possibili rimedi alla doppia imposizione.

1.2. Classificazione della doppia imposizione internazionale: da giuridica a economica, da formale a materiale, da oggettiva a soggettiva

Quando andiamo a parlare di doppia imposizione non trattiamo di un unico fenomeno statico, ma al contrario, infatti a seconda dei criteri presi a riferimento possiamo trovare varie forme di tale fenomeno.

Il primo criterio che può essere preso a riferimento per distinguere le varie tipologie riguarda i soggetti passivi che rientrano in tale fenomeno, infatti secondo tale discriminazione la doppia imposizione internazionale può assumere una duplice veste, quella giuridica e quella economica⁴⁰.

La *doppia imposizione giuridica* si verifica infatti, quando un medesimo reddito subisce l'imposizione fiscale da parte di due o più Stati in capo allo stesso soggetto passivo nel medesimo periodo d'imposta⁴¹.

Se intesa dal punto di vista dell'ordinamento interno, questa non può configurarsi, in quanto le normative tributarie sono state emanate in modo da non sottoporre uno stesso reddito ad una duplice imposta.

I casi in cui può verificarsi la doppia imposizione giuridica sono: a) quando uno stesso soggetto viene considerato residente nel proprio territorio da entrambi gli stati e quindi tassato sul suo intero reddito da entrambi; b) quando il soggetto è considerato residente solo in uno Stato, ma riceve redditi esteri soggetti all'imposizione dello Stato estero.

Definita come tale, la doppia imposizione giuridica porta a ragionare sul fatto che, invece di parlare di conflitto tra norme impositive di stati diversi, è più corretto

⁴⁰ In tal senso A. Fantozzi, K. Vogel, *Doppia imposizione internazionale*, Torino 1990

⁴¹ In tal senso F. Cirelli, N. Colangelo, L. Galeazzi, *I rapporti internazionali*, Milano 1997.

parlare di concorso di norme secondo le quali si sottopone si a tassazione uno stesso reddito, ma questo avviene in forza di diversi ordinamenti, ciascuno dei quali sovrano.

Da un punto di vista dottrinale, infatti, non c'è ancora unanimità sulla sua definizione di istituto giuridico nell'ordinamento internazionale; a sostegno del non riconoscimento di istituto giuridico, alcuni studiosi ritengono che andare a tipizzare questa tipologia di doppia imposizione (come invece avviene per la doppia imposizione economica) andrebbe a pregiudicare ulteriori situazioni potenziali, che non sarebbero invece ricomprese nei casi tipici⁴².

Al contrario, altri esponenti qualificano tale fenomeno come istituto giuridico, a fondamento di tale tesi viene infatti richiamato l'art. 23 delle convenzioni stipulate dallo stato italiano in base al modello OCSE⁴³; seguendo tale teoria possiamo certamente affermare che tale fenomeno è rilevante in ambito di diritto internazionale, tanto da costituirne una fattispecie e quindi andando a determinare quelli che sono gli elementi costitutivi, le condizioni che devono necessariamente sussistere affinché il fenomeno si realizzi e gli effetti che andranno a prodursi in capo a soggetti identificati secondo determinati criteri.

Secondo questa imposizione, infatti, possiamo qualificare come primo e principale elemento costitutivo il medesimo presupposto d'imposta, ossia il reddito e come conseguente altro elemento costitutivo il fatto che la doppia tassazione debba verificarsi nello stesso periodo d'imposta.

⁴² In tal senso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag. 12.

⁴³ Tale articolo recita, nella parte riferita alla convenzione stipulata dallo stato italiano: "la doppia imposizione sarà eliminata nella seguente maniera: se un residente italiano possiede elementi di reddito che sono imponibili in (altro Stato contraente), l'Italia può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano. In tal caso l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in (altro Stato contraente)".

Da un punto di vista soggettivo, seguendo la definizione di tale doppia imposizione, è fondamentale che la tassazione del reddito avvenga in capo allo stesso soggetto passivo, il quale si trova in stretto e diretto collegamento con il reddito dal punto di vista normativo di entrambi gli stati impositori; tale identificazione del soggetto non segue mai criteri stringenti, ma piuttosto viene fatta sulla base di una valutazione che vada a individuare quello che è il produttore o comunque il percettore del reddito, andando ad escludere quindi tutti gli altri soggetti coinvolti magari solo per il fatto di alcuni adempimenti formali, ma che risultano estranei alla produzione del reddito stesso.

La *doppia imposizione economica*, invece, si verifica quando ad essere tassati, da parte di due o più Stati, sono contribuenti diversi, seppur nello stesso periodo d'imposta e il presupposto d'imposta è la stessa manifestazione di ricchezza⁴⁴; esempio tipico di questa doppia imposizione è dato dalla tassazione degli utili della società residente in Italia, i quali vengono tassati sia nel nostro Stato quali redditi d'impresa, sia nel paese di residenza del socio estero quali dividendi.

Un ulteriore caso di doppia imposizione economica viene in considerazione nell'ambito dei gruppi multinazionali qualora società, residenti in stati diversi ma appartenenti allo stesso gruppo, mettano in atto operazioni sia tra di loro sia con parti terze, in questo caso viene in considerazione la disciplina del transfer pricing, la quale determina la definizione dei prezzi delle transazioni, in modo che questi siano applicati a valori normali, in modo tale da permettere la comparazione con prezzi determinati da parti indipendenti tra di loro, ma a parità di condizioni.

⁴⁴ In tal senso F. Cirelli, N. Colangelo, L. Galeazzi, *I rapporti internazionale*, Milano, 1997.

Il principale elemento costitutivo di tale fenomeno, a differenza di quella giuridica, è rappresentato proprio dalla diversità dei soggetti passivi colpiti dall'imposizione.

Quest'ultimo tipo di doppia imposizione risulta molto più complesso rispetto alla doppia imposizione giuridica, per il fatto di coinvolgere soggetti passivi differenti legati però da un unico presupposto d'imposta, proprio per questa ragione è lasciata molta più libertà ai singoli stati nella scelta dei modi per evitare tale fenomeno attraverso le convenzioni bilaterali.

Nonostante questa distinzione in doppia imposizione economica e giuridica appaia ancora solida in dottrina⁴⁵, seguendo quella che è l'evoluzione dei sistemi normativi potremmo arrivare a definire il superamento di tale differenza. Tale affermazione è giustificata non solo dagli ordinamenti interni, ma soprattutto dalle Convenzioni bilaterali, nelle quali la regolamentazione di quella che sarebbe definita come doppia imposizione giuridica, viene applicata anche a profili tipicamente economici, quali ad esempio la disciplina degli utili societari distribuiti⁴⁶. Appare quindi più corretto andare ad apprezzare tali aspetti, giuridico e economico, più come una saldatura dello stesso fenomeno, piuttosto che come una differenza dello stesso.⁴⁷

Un'ulteriore differenza tra la doppia imposizione è quella che la distingue in formale o materiale.

⁴⁵ In tal senso P. Adonnino, *Doppia imposizione*, Roma, 1989.

⁴⁶ In tal senso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag. 8-11.

⁴⁷ H. Dorn "La dottrina classica ha, del resto, fin dall'origine, ben ravvisato tale saldatura nel costituire la doppia imposizione uno specifico fenomeno finanziario, nel contempo economico e giuridico" cit. *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni*

Rientriamo nel caso di *doppia imposizione formale* qualora allo stesso soggetto passivo vengano applicate più imposte da parte dello stesso ente impositore al solo fine di sfruttarne le capacità contributive.

Differentemente, invece, avviene per la *doppia imposizione materiale*, quale configura si l'applicazione di tributi diversi ad uno stesso reddito, ma l'imposizione proviene da enti impositori differenti.

Da quanto esposto finora, possiamo individuare un'altra differenza di doppia imposizione a seconda della prospettiva che viene presa come riferimento, infatti se viene identificato l'oggetto dell'imposizione tributaria ci troviamo nell'ambito della *doppia imposizione "oggettiva"*, mentre qualora venga preso come riferimento il soggetto passivo che subisce l'imposizione siamo davanti alla *doppia imposizione "soggettiva"*.

1.3. Fonti normative per evitare la doppia imposizione: misure interne e misure bilaterali

Nei confronti della doppia imposizione internazionale, come già spiegato, non esiste un esplicito divieto nei vari ordinamenti tributari, a differenza di quanto accade invece per la doppia imposizione interna.

Nonostante ciò, seppur non parlando di divieti, nel corso dello sviluppo del fenomeno, sono venuti a formarsi quelli che vengono definiti come criteri per prevenire il fenomeno di doppia imposizione, i quali mantengono appunto la prospettiva della prevenzione e successivamente quella di un'eventuale correzione⁴⁸.

Tali criteri possono essere di due tipi: interni e bilaterali; rientrano nella normativa interna quello del credito d'imposta, quello dell'esenzione e quello della deduzione, mentre quelli bilaterali sono definiti dalle convenzioni internazionali. Impostati come tali, parrebbe che venga in rilievo una differenza tra le due tipologie, in realtà appare più corretto porre l'attenzione, più che su una possibile distinzione, sul metodo della loro adozione, cioè se in forma unilaterale, propria della normativa interna, oppure se in forma bilaterale, tipica invece delle convenzioni internazionali.

Inoltre, questi metodi, volti ad evitare il fenomeno della doppia imposizione non risultano completamente staccati dai principi di tassazione adottati dagli Stati, ma al contrario possiamo notare che, qualora venga applicato il principio di territorialità, a questi, quale metodo per evitare la doppia imposizione, viene abbinato il metodo normativo interno dell'esenzione, mentre il principio dell'utile mondiale è affiancato dal metodo del credito d'imposta, anch'esso tipico della normativa interna⁴⁹.

⁴⁸ In tal senso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag. 27.

⁴⁹ In tal senso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag. 28-29.

Entriamo adesso nel merito dei tre possibili metodi posti a rimedio della doppia imposizione internazionale, partendo dai criteri bilaterali per poi passare ai criteri previsti dalla normativa interna.

1.3.1. Le convenzioni internazionali: modelli e procedimento

Le convenzioni internazionali possono essere definite come il risultato di un accordo tra più Stati, per regolamentare, sulla base del principio della reciprocità, la loro sovranità tributaria⁵⁰.

Definite come tali, esse derivano dalla negoziazione avvenuta tra gli stati in merito all'adozione di apposite tecniche per regolare il fenomeno della doppia imposizione⁵¹; per facilitare tale procedimento, è stato apposto un apposito modello da parte dell'OCSE, il quale viene periodicamente aggiornato e al quale sia l'Italia sia gli altri paesi possono fare riferimento per raggiungere tali accordi.

Oltre a tale modello, il quale è utilizzato nella maggior parte dei casi, ne sono presenti ulteriori: a) il modello istituito dall'ONU, il quale viene principalmente utilizzato dai paesi in via di sviluppo; b) il modello Andino, usato nel passato, precisamente nel 1971, da paesi appartenenti a tale gruppo, cioè Bolivia, Perù, Cile, Ecuador e Venezuela; c) i modelli redatti da alcune amministrazioni fiscali, usato particolarmente nei Paesi Bassi e negli Stati Uniti.

Queste convenzioni, così come predisposte, possono avere un duplice oggetto: sia la possibilità per entrambi gli Stati di prevedere l'applicazione di un'imposta simile su uno stesso reddito, sia al contrario la possibilità per uno soltanto degli Stati

⁵⁰ Definito da *Il Fisco oggi* in Accordi e Convenzioni

⁵¹ In tal senso F. Cirelli, N. Colangelo, L. Galeazzi, *I rapporti internazionali*, Milano, 1997.

di prelevare l'imposta da quel reddito, andando così ad escludere totalmente la sovranità tributaria dell'altro Stato⁵².

Strutturati in questo modo, tali modelli perseguono un doppio obiettivo, da una parte, infatti, sono posti a rimedio del fenomeno della doppia imposizione, ma dall'altro, contemporaneamente, vanno a combattere quello che è il fenomeno dell'evasione e l'elusione fiscale, andando quindi a eliminare quelle che potrebbero definirsi come doppie esenzioni⁵³.

Per arrivare alla stipula della convenzione internazionale è necessario seguire un preciso procedimento, il quale si articola nelle seguenti fasi⁵⁴.

La prima riguarda principalmente uno studio fatto da parte di uno Stato circa la possibilità, o meglio la fattibilità, di raggiungere un accordo con un altro Stato, alla base del quale ci sono le valutazioni, effettuate dalla competenza del Ministero degli Affari Esteri, circa le ragioni di opportunità politica e economica sulle quali è basato l'accordo stesso.

La seconda fase, definita invece come tecnico-giuridica, ha ad oggetto lo studio circa la fattibilità tecnica dell'accordo stesso ad opera delle Amministrazioni finanziarie degli Stati coinvolti.

Successivamente si ha la fase in cui si stipula quella che è la bozza del contratto, nella quale entrambe le Amministrazioni espongono le loro modalità di trattamento del reddito. Tale bozza viene poi posta al vaglio degli esperti delle Amministrazioni, i quali, non evidenziando norme (o comunque modalità) incompatibili con il loro ordinamento

⁵² Disposizione dell'Agenzia dell'Entrate – www.agenziaentrate.gov.it

⁵³ *Il Fisco oggi* in Accordi e Convenzioni

⁵⁴ *Il Fisco oggi* – www-fiscooggi.it – La procedura: dai contatti alla bozza.

interno o con l'ordinamento comunitario, fissano un primo incontro con le delegazioni estere⁵⁵ in modo da dare inizio alla negoziazione del trattato, nella quale l'accordo viene esaminato in ciascuno dei suoi articoli, votati e approvati singolarmente, fino ad arrivare alla stesura finale del trattato, il quale sarà poi firmato dai Capi delegazione.

Al termine di tale procedimento, la convenzione internazionale, però, non è ancora parte integrante del nostro ordinamento interno, ma deve essere prima sottoposta alla firma del Ministro dell'Economia e delle Finanze e successivamente alla ratifica da parte del Parlamento mediante una legge ordinaria, la quale conferisce piena e integrale esecuzione al trattato⁵⁶.

A questo punto la Convenzione internazionale sarà parte integrante della normativa interna⁵⁷ e entrerà in vigore soltanto nel momento in cui avverrà lo scambio, con l'altro Stato interessato, degli estremi delle leggi di ratifica⁵⁸.

Sulla base di quanto esposto finora, è necessario chiarire che, seppure le convenzioni entrino all'interno della normativa italiana, queste devono essere in qualche modo coordinate con essa; a tal proposito notiamo che le convenzioni prevalgono sulla normativa interna, a sostegno di ciò appare proprio l'art. 17 Cost.⁵⁹, tutto ciò però, è bene precisare, avviene soltanto qualora la normativa interna non fosse più favorevole, come stabilito dall'art. 169⁶⁰ TUIR e dall'art. 75⁶¹ del D.P.R. 600/73.

⁵⁵ In Italia tali delegazioni sono composte da esperti del Dipartimento per le politiche fiscali, da esperti dell'Agenzia delle Entrate e da un rappresentante diplomatico.

⁵⁶ In tal senso *Fiscaltà comunitaria internazionale* in www.finanze.it.

⁵⁷ Come si evince anche dall'art. 117 Cost. "La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali".

⁵⁸ In tal senso *L'intervento dell'Amministrazione Finanziaria* in www.fiscooggi.it

⁵⁹ Art. 117 Cost. 1 comma "La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali".

⁶⁰ Art. 169 TUIR "Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione".

1.3.2. Misure unilaterali contro la doppia imposizione: metodo dell'esenzione, metodo della deduzione e metodo del credito d'imposta

Altri criteri, per evitare la doppia imposizione sui redditi, oltre alle convenzioni, vengono disciplinati invece dalla normativa interna, la quale li identifica nel metodo dell'esenzione, della deduzione e in quello del credito d'imposta.

Partendo dal metodo dell'esenzione questo può essere definito come quel metodo che permette allo Stato della residenza di esentare il reddito prodotto in un altro stato (definito come Stato della fonte), nel quale invece viene tassato⁶².

L'importo, oggetto di esenzione da parte dello stato della residenza, è rappresentato sostanzialmente da quello che sarebbe stato assoggettato all'imposta in vigore nell'ordinamento tributario. Tale esenzione, però, spetta soltanto se in possesso di determinati requisiti sia soggettivi che oggettivi, i quali vengono appositamente individuati da normative di portata generale e speciali⁶³.

Tra le normative speciali più di rilievo, possiamo ricordare la lg. 53 del 11/02/1991 la quale prevede un'esenzione dei salari e emolumenti pagati dalla Banca europea per la ricostruzione e lo sviluppo ai suoi amministratori, funzionari o impiegati, quest'esenzione, però, è ammessa se a fronte di ciò è stata prevista un'imposta interna da parte del Consiglio dei Governatori della banca stessa; l'art. 4 del D.P.R. 601 del 1973, il quale prevede che i redditi degli ambasciatori e degli agenti diplomatici accreditati dallo stato estero siano esentati in Italia.

⁶¹ Art. 75 D.P.R. 600 del 29 settembre 1973 "Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia".

⁶² In tal senso A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfondrini, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2008.

⁶³ In tal senso F. Cirelli, N. Colangelo, L. Galeazzi, *I rapporti internazionali*, Milano, 1997.

Per quanto riguarda invece le normative generali, esse sono sostanzialmente incluse nel TUIR agli art. 3, 96 e 96bis e all'art. 6 del decreto lgs. 239 del 1/04/1996. L'art 3 TUIR prevede un'esenzione a favore delle persone fisiche residenti in Italia prestanti un'attività di lavoro subordinato, e che tale attività sia svolta all'estero e in modo continuativo⁶⁴. L'art. 96 TUIR stabilisce, invece, un'esenzione parziale per gli utili percepiti da società collegate non residenti nello Stato, i quali costituiscono reddito imponibile sono nella misura del 40%. Anche l'art. 96bis TUIR, riguardante appunto il rapporto tra le società madri e le società figlie, disciplina che gli utili distribuiti dalle società figlie non concorrono alla formazione del reddito nella misura del 95%, andando quindi a prevedere un'esenzione parziale. In ultimo il d.lgs. 239/1996, all'art. 6 esonera i proventi delle obbligazioni, dall'imposta sostitutiva, dei residenti in altri stati, i quali abbiamo stipulato delle convenzioni, volte ad evitare la doppia imposizione, con lo Stato italiano.⁶⁵

Il metodo dell'esenzione può essere applicato secondo due differenti modalità⁶⁶:

a) esenzione piena, secondo il quale viene preso a riferimento il reddito prodotto a livello mondiale, senza andare minimamente a considerare quella che può essere l'aliquota dell'imposta applicata a livello del singolo stato; b) esenzione progressiva⁶⁷, nel quale, al contrario del precedente, il reddito, seppur esentato da imposizione nello Stato di residenza (considerato invece imponibile nello Stato della fonte), rientra nella formazione della base imponibile, al solo fine della determinazione dell'aliquota

⁶⁴ Condizioni di ordine sostanziale previste dal Ministero delle Finanze

⁶⁵ In tal senso F. Cirelli, N. Colangelo, L. Galeazzi, *I rapporti internazionali*, Milano, 1997, cap. in *Esenzione*.

⁶⁶ In tal senso A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfondrini, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2008.

⁶⁷ Disciplinata all'art. 23A del Modello OCSE.

progressiva applicabile, la quale sarà appunto applicata agli altri redditi del soggetto passivo considerati imponibili⁶⁸.

Altro metodo reso ad evitare, o comunque rimediare, la doppia imposizione è quello della deduzione. Anch'esso, come il precedente, viene applicato dai singoli Stati in maniera unilaterale.

Volendo dare una definizione a tale metodo, possiamo dire che considera come deducibile dal reddito prodotto a livello mondiale e come imponibile nello Stato di residenza, le imposte che vengono pagate dal soggetto passivo nello Stato della fonte⁶⁹; facendo così si va a ridurre quello che è il reddito imponibile, che verrà poi sottoposto a tassazione nello Stato di residenza.

A differenza dei metodi esposti precedentemente, il metodo della deduzione viene considerato come un rimedio parziale alla doppia imposizione.

In ultimo, ma non per importanza, resta da esaminare il metodo del credito d'imposta, tra i possibili rimedi posti dalla normativa interna al fenomeno della doppia imposizione internazionale.

Tale metodo prevede, come possiamo notare dal nome stesso, un credito per le imposte pagate all'estero per il reddito lì prodotto da parte del soggetto passivo tassato poi in Italia.

Questo metodo, oggetto della tesi, verrà ampiamente trattato nei successivi capitoli.

⁶⁸ In tal senso “www.fiscooggi.it” – E. Vial 14/10/2010.

⁶⁹ In tal senso M. Bregolato, *Saggio di Imposizione internazionale*, 2014 – www.misterfisco.it

CAPITOLO 2 – IL CREDITO PER LE IMPOSTE ASSOLTE

ALL'ESTERO

2.1. L'evoluzione del credito d'imposta: dalla sua nascita all'art. 165 TUIR

Dopo aver trattato, nel precedente capitolo, del fenomeno della doppia imposizione internazionale e analizzando dalle sue possibili cause fino ad esporre i criteri posti al suo rimedio, occorre trattare del metodo del credito per le imposte assolute all'estero.

Infatti, tra le misure unilaterali poste dall'ordinamento interno italiano, a rimedio, o meglio a presidio, della doppia imposizione, troviamo appunto il metodo del credito d'imposta, il quale trova la sua origine già con la riforma tributaria del 1973. Tale riforma, infatti, aveva come principali obiettivi⁷⁰ quelli di: a) attuare i principi costituzionali di equità distributiva e di progressività; b) incentrare il sistema tributario sulle imposte che colpiscono gli scambi e non le quantità; c) discriminare qualitativamente i redditi di lavoro.

Con tale riforma il nostro ordinamento interno ha subito uno dei più significativi cambiamenti; infatti la nascita del credito d'imposta, insieme alle altre misure unilaterali contro la doppia imposizione, è stata la principale conseguenza dell'introduzione del principio di tassazione dell'utile mondiale⁷¹ nell'ambito delle imposte dirette⁷².

⁷⁰ In tal senso G. Lettieri, *Compendio di scienze delle finanze*, Santarcangelo di Romagna, 2011, pag. 144-145.

⁷¹ Il quale prevede una tassazione dei redditi del soggetto passivo ovunque e comunque prodotti, quindi risalta il collegamento tra reddito oggetto d'imposta e soggetto passivo tassato.

⁷² In tal senso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990, pag 108.

La sua disciplina originaria era contenuta nella legge delega n. 825 del 1971, agli artt. 2⁷³ e 3⁷⁴, la quale fu inquadrata in relazione alle imposte assolute all'estero per quei redditi lì prodotti, secondo le misure, i criteri e le modalità che dovevano essere determinate anche in relazione alla reciprocità di trattamento, con riferimento alle imposte complessive dovute sia dalle persone fisiche che dalle persone giuridiche.

Tale impostazione, così come predisposta, fa emergere non poche critiche⁷⁵ sul criterio di reciprocità. Infatti la stessa Amministrazione finanziaria⁷⁶ rileva che gli effetti di tale metodo siano alquanto limitati; ciò è testimoniato dal fatto che, secondo la condizione di reciprocità, lo Stato estero deve concedere lo stesso credito d'imposta ai suoi residenti, per i redditi di fonte italiana, andando quindi ulteriormente ad abbassare quello che è il limite di deducibilità del credito stesso⁷⁷.

Altro effetto limitato era riscontrato anche nel difficile accertamento della reciprocità stessa, la quale non era perfettamente chiarita nella legge delega, e il suo tentativo di attenuare la doppia imposizione internazionale, subordinava il trattamento

⁷³ Art. 2 lg. Delega 825/71 “La disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sarà informata ai seguenti principi e criteri direttivi: ... 2) applicazione dell'imposta al reddito complessivo netto delle persone fisiche comunque conseguito; ... 20) applicazione al soggetto di un credito d'imposta in relazione ai tributi assolti all'estero per i redditi ivi prodotti, nella misura e secondo i criteri e le modalità da determinare anche in relazione alla reciprocità del trattamento; 21) applicazione dell'imposta anche nei confronti delle persone fisiche non residenti, assumendo come reddito complessivo l'ammontare dei redditi prodotti nel territorio dello Stato, senza le deduzioni e detrazioni di cui ai numeri 6), 9) lettera B, 11) e 12). Per i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali si tiene conto soltanto di quelli prodotti mediante una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, comprese le sopravvenienze attive e le plusvalenze di cui al numero 4)....”

⁷⁴ Art 3 lg. Delega 825/41971 “ La disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche sarà informata ai seguenti principi e criteri direttivi: 1) applicazione dell'imposta al reddito complessivo netto delle persone giuridiche costituite nel territorio dello Stato e di quelle costituite all'estero che hanno la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'impresa nel territorio dello Stato. Saranno fatte salve le diverse pattuizioni degli accordi internazionali aventi per oggetto le norme per evitare la doppia imposizione; ... 3) inclusione dei redditi prodotti all'estero nel computo del reddito complessivo e attribuzione al soggetto di un credito d'imposta secondo le disposizioni di cui al numero 20) dell'art.2;

⁷⁵ In tal senso G. Lettieri, *Compendio di scienze delle finanze*, Santarcangelo di Romagna, 2011, pag. 144-145.

⁷⁶ Riferimento alla circolare ministeriale n. 12 del 12 dicembre 1981 in www.inail.it

⁷⁷ In tal senso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag 109-110.

dei residenti da parte dell'ordinamento italiano, al trattamento dell'ordinamento dello stato estero per i propri residenti.

Ecco che, per tali ragioni, tale istituto ha subito due importanti interventi mirati proprio alla condizione di reciprocità.

Il primo intervento è avvenuto con la riforma del D.P.R. 897 del 1980, il quale ha portato principalmente all'eliminazione di alcuni aspetti che consentivano la doppia tassazione⁷⁸. Con tale riforma, non si andava a rinnovare quello che era il meccanismo di funzionamento del credito d'imposta⁷⁹, ma al contrario si poneva l'attenzione: a) su quello che era il problema dei limiti posti da entrambi gli ordinamenti coinvolti e quindi dell'alternabilità della loro applicazione⁸⁰; b) sulla possibilità di usufruire del credito anche in presenza di un reddito negativo; c) sul problema derivante dalla diversa determinazione dell'imponibile, in quanto ciascun ordinamento, secondo la logica propria della sovranità tributaria, applica i propri criteri o alla differenza dell'imponibile derivante dallo sfasamento tra il periodo d'imposta in cui è tassato il reddito in Italia e quello in cui viene pagata l'imposta in via definitiva all'estero⁸¹.

Tutte queste critiche sollevate, hanno portato a quella che è stata la seconda riforma arrivata nel 1986, la quale ha introdotto il Testo unico delle imposte sui redditi (d'ora in avanti TUIR). Questo intervento ha definitivamente eliminato la cosiddetta

⁷⁸ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1033-1036.

⁷⁹ Improntato sul principio della deduzione dell'imposta su un'altra imposta e della sua applicazione separata per l'applicazione delle varie imposte dei vari Stati coinvolti nella produzione dello stesso reddito.

⁸⁰ In tal senso F. Menti, *Il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero dopo il D.P.R.30/12/1980 n. 897*, in *Bollettino Tributario*, 1981, pag. 746.

⁸¹ In tal senso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag. 108-111.

condizione di reciprocità, andandola a sostituire con una formula che si adatta alle altre formule previste in altri ordinamenti fiscali circa il modello del credito d'imposta⁸².

Il modello del credito d'imposta, dopo tale riforma trova la sua disciplina all'art. 15 TUIR⁸³, rubricato "Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero"⁸⁴, dalla cui analisi emerge la possibilità di portare in detrazione dall'imposta netta italiana, fino a concorrenza di essa, la quota di imposta pagata, a titolo definitivo, all'estero per i redditi prodotti al di fuori dello stato italiano; tale detrazione è applicata separatamente a ciascun reddito, se proveniente da più stati esteri e deve essere richiesta obbligatoriamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le imposte sono state assolate a titolo definitivo nello stato estero.

Tale meccanismo quindi era articolato in 5 fasi: a) il pagamento a titolo definitivo delle imposte all'estero da parte del soggetto passivo; b) la determinazione dell'ammontare delle imposte italiane sui redditi sia italiani che esteri; c) la detrazione dall'imposta netta italiana delle imposte versate all'estero; d) tale detrazione deve avvenire obbligatoriamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui le imposte sono state pagate a titolo definitivo o siano comunque diventate definitive; e) la

⁸² In tal senso Manzitti, *Operazioni internazionali e fiscalità*, Milano 1987, pag. 35-40.

⁸³ Ex art 15 TUIR "1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta fino alla concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al lordo delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione. 2. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato. 3. La detrazione deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo. Se l'imposta dovuta in Italia per il periodo di imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare la base imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata chiesta. Se è già decorso il termine per l'accertamento la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia. 4. La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata. 5. Per le imposte pagate all'estero dalle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 la detrazione spetta ai singoli soci, associati o partecipanti nella proporzione ivi stabilita.

⁸⁴ Disciplinato per le società dall'art. 92 TUIR, il quale rimandava all'art. 15.

detrazione è ammessa fino a concorrenza della quota di imposta italiana, calcolata in base al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo⁸⁵.

Questa impostazione però non rispecchia perfettamente quella contenuta al giorno d'oggi nel TUIR, ma al contrario ha subito innovazioni volte ad un'esigenza generale di aggiornamento, la quale è arrivata con la riforma del TUIR, con la legge delega n.80 del 2003, che ha trasposto l'istituto del credito d'imposta dall'art. 15 all'art. 165⁸⁶.

Con tale riforma sono rimasti invariati quelli che sono i presupposti di applicazione e il criterio di fondo del credito d'imposta, già disciplinati nell'ex art. 15 TUIR, è invece cambiata la struttura di base la quale ha subito due innovazioni.

La prima innovazione, introdotta nel 2003, riguarda il reddito prodotto all'estero, infatti in tale contesto è stata data un'apposita nozione espressa di tale espressione, contenuta appunto nella rubricazione dell'art. 165 stesso, la quale prende come base di riferimento l'art. 23 TUIR⁸⁷ riferito alla tassazione dei non residenti; preso in questo contesto e letto in chiave speculare l'articolo va a fornirci quelle che sono le casistiche in cui un reddito può essere considerato come prodotto all'estero.

L'altra innovazione apportata dalla riforma riguarda, invece, l'individuazione del concetto di reddito complessivo, utilizzato al fine di determinare il calcolo del

⁸⁵ In tal senso Comm. Trib. Prov. di Parma, sez I, novembre 2010, n. 221/01/10 in *Rivista di Diritto Tributario*, 2010.

⁸⁶ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1033-1036.

⁸⁷ Art. 23 TUIR "1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato : ... e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;...2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti....".

rapporto che permette di individuare quello che è il limite di deduzione dell'imposta estera rispetto a quella italiana⁸⁸.

Rispetto al precedente art. 15 TUIR, il nuovo art. 165 TUIR, pur mantenendo l'impostazione del limite generale⁸⁹ di deduzione dell'imposta estera, contiene alcune integrazioni, in particolare sono state introdotte due deroghe a tale limite per le società operanti in regime di consolidato mondiale, cioè i redditi esteri sono segmentati e detratti secondo il metodo *per country-per company* nel consolidato nazionale aggregando i redditi esteri prodotti in un determinato Stato da ciascuna società consolidata, e secondo il metodo *per company* nel consolidato mondiale, aggregando i redditi d'impresa prodotti da ciascuna società consolidata residente in un dato Stato estero⁹⁰.

Un ulteriore innovazione della riforma è testimoniata dalla possibilità di riportare in avanti o indietro le imposte estere che eccedono il limite generale di detrazione rispetto all'imposta netta italiana.

Per il resto, il testo e la disciplina contenuta nell'ex art. 15 è stata riconfermata nel presente art. 165 TUIR, la quale risulta però più puntuale ed esaustiva, in quanto il legislatore ha specificato che dette norme trovano applicazione soltanto nei casi in cui si ha ad oggetto redditi prodotti all'estero in Paesi che non hanno stipulato una convenzione con l'Italia, o che comunque tale convenzione risulti meno vantaggiosa rispetto all'applicazione del suddetto art. 165 TUIR.

⁸⁸ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1033-1036.

⁸⁹ Definito "*per country limitation*".

⁹⁰ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1033-1036.

2.2. La natura del credito e i presupposti necessari per la sua applicabilità

Partendo da una possibile definizione del metodo del credito d'imposta, possiamo dire che questo metodo unilaterale consente di detrarre dall'imposta italiana, la quota di imposta estera pagata sui redditi prodotti in un altro Stato, da parte di un soggetto residente in Italia, a patto che le imposte risultino pagate a titolo definitivo e che la detrazione sia richiesta nel medesimo periodo d'imposta rispetto al pagamento delle imposte⁹¹.

Tale metodo è posto a presidio di quelle che è la doppia imposizione giuridica internazionale, la quale, secondo come stabilito dall'art. 165 TUIR, subordina la concessione del credito al fatto che il reddito estero sia ricompreso nel reddito complessivo del soggetto passivo.

Quindi l'unica richiesta esplicita della disposizione riguarda appunto il prelievo definitivo effettuato dallo Stato estero in cui il reddito è stato prodotto, e non della coincidenza del presupposto inteso in senso giuridico o di una particolare relazione tra soggetto passivo d'imposta e reddito imponibile⁹².

Avendo dato quindi un'inquadratura generale del metodo del credito d'imposta, scendiamo adesso nella sua struttura di base, nei suoi presupposti di applicazione, secondo particolari regole, fino ad arrivare ai suoi limiti.

Seguendo, quindi, la disciplina principale del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, contenuta all'art. 165 TUIR, occorre andare a individuare quelle che sono le condizioni che devono sussistere necessariamente e contemporaneamente al fine

⁹¹ Definizione desumibile dallo stesso art. 165 TUIR.

⁹² In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolate all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesaro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1036-1038.

dell'applicazione del metodo del credito d'imposta⁹³. Tali condizioni possono essere individuate nella produzione di un reddito estero, nel concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo del soggetto passivo residente e del pagamento di imposte estere a titolo definitivo sul reddito estero.

Il reddito complessivo di un soggetto passivo risulta fondamentale ai fini del calcolo del credito d'imposta, infatti il limite generale, di cui parleremo a breve, di imposta estera detraibile dall'imposta italiana si basa appunto su un rapporto⁹⁴ che al denominatore trova il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in deduzione⁹⁵.

Volendo definire il reddito complessivo delle società ed enti commerciali residenti è dato dal reddito d'impresa, come già spiegato nel precedente capitolo, mentre dal punto di vista delle persone fisiche il reddito complessivo, disciplinato all'art. 8 TUIR, è dato dalla somma dei vari redditi appartenenti alle diverse categorie dell'art. 6 TUIR, al netto di perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali, di cui all'art. 66 TUIR, e di quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Invece per definire il reddito quale estero, la riforma del 2003 ha preso a riferimento l'art 23 TUIR, che stabilisce quando un non residente deve essere tassato nel nostro paese, solamente in questo caso, tale articolo va letto in chiave contraria, cioè quando un reddito può essere considerato come estero.

⁹³ Art. 165 TUIR 1 comma "Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione".

⁹⁴ Rapporto definito dall'art. 165 TUIR 1 comma e dato da redditi prodotti all'estero/reddito complessivo al netto delle perdite precedenti.

⁹⁵ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1054-1059.

Dunque, un reddito si qualifica come prodotto all'estero quando viene rilevato uno dei criteri di collegamento, disciplinati dall'art. 23 TUIR, riguardanti il territorio dal quale proviene il reddito.

La disciplina di tali criteri non crea particolari problemi nell'ambito delle persone fisiche o enti residenti che non esercitano attività d'impresa, cosa che invece non accade nel caso di esercizio di attività d'impresa o nel caso di società e enti commerciali, residenti e non.

Infatti i redditi derivanti dallo svolgimento di attività d'impresa, vengono qualificati come redditi d'impresa e come tali perdono la loro individualità. In tale contesto di redditi prodotti all'estero, però il soggetto passivo, sia esso persona fisica o ente non commerciale non residente o società e ente commerciale residente, al fine di verificare la sussistenza di uno dei criteri di collegamento individuati all'art. 23, deve andare ad isolare la parte di reddito d'impresa prodotta all'estero⁹⁶.

Quindi parrebbe chiaro che, qualora non sussistesse un criterio di collegamento tra la produzione del reddito e il territorio dello Stato estero si andrebbe a perdere il beneficio del credito d'imposta, in quanto tale reddito non qualificato come estero, non sarebbe ricompreso nel reddito complessivo del soggetto passivo.

In realtà tale possibilità non è esclusa totalmente, infatti come emerge dall'art. 23B del Modello Ocse e dalla maggior parte delle Convenzioni internazionali stipulate dal nostro Paese⁹⁷, le clausole non richiedono la definizione di reddito prodotto all'estero o il suo accertamento in tale qualità, ma si limitano a richiedere che tale

⁹⁶ In tal senso, Uckmar – Garbarino, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, pag. 239-240.

⁹⁷ Tale disciplina è stata studiata non in senso di prevalenza sulla normativa interna, ma piuttosto in un rapporto di complementarietà di tipo integrativo, soprattutto nei casi in cui si potrebbe andare a perdere quello che è il beneficio del credito per le imposte assolate all'estero.

reddito sia stato effettivamente tassato nello Stato estero in conformità di quanto stabilito dalla convenzione stessa⁹⁸.

Quindi tali redditi vengono ricompresi nel reddito complessivo del soggetto passivo, secondo il particolare principio del concorso prioritario dei redditi esteri, cioè tali redditi non vengono intaccati, se non per ultimi, da costi e risultati negativi che incidono invece sul reddito complessivo imponibile⁹⁹; operando in tal modo, l'imposta lorda italiana è calcolata, complessivamente o comunque in via prioritaria sui redditi di fonte estera, giustificando quindi la compensazione con le imposte estere¹⁰⁰. Qualora non si operasse secondo questo metodo, i risultati negativi di origine sia italiana che estera andrebbero ad intaccare le singole quote riferibili ai redditi esteri, riducendoli, con la conseguente diminuzione delle possibilità di accreditare immediatamente le imposte estere.

Inoltre, come specificato dalla norma, tale reddito complessivo deve essere rilevante; per rispondere a tale esigenza il reddito deve essere considerato al netto del perdite pregresse¹⁰¹. Tal condizione è stata una delle novità introdotte dalla riforma del 2003.

Una volta definiti, il reddito estero e il reddito complessivo devono essere rapportati tra di loro ai fini della determinazione del tetto massimo di imposta estera accreditabile.

⁹⁸ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1042-1046.

⁹⁹ Come esplicitato dalla disciplina del credito d'imposta per il consolidato mondiale art. 136 TUIR.

¹⁰⁰ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1054-1055.

¹⁰¹ Novità dell'art 165 rispetto all'ex art. 15 il quale era contrario.

Tale rapporto viene calcolato seguendo il criterio *per country*¹⁰², secondo il quale al denominatore viene posto il reddito complessivo del soggetto passivo al netto di eventuali perdite pregresse, il quale rimane sempre invariato, mentre al denominatore avviene la segmentazione dei redditi prodotti all'estero a seconda del Paese di origine del reddito stesso.

Con questo metodo, il legislatore ha voluto evitare, da una parte che eventuali perdite realizzate in uno Stato estero da parte del soggetto passivo andassero ad influenzare in modo negativo gli altri redditi esteri prodotti in altri Stati esteri, e dall'altra si è voluto tutelare quello che è il principale scopo di prelievo dell'Amministrazione Finanziaria; infatti operando così si è voluto evitare che elevate imposte pagate in uno Stato estero siano accreditate totalmente nel nostro Stato per effetto del livellamento del prelievo dovuto magari ad altri redditi di origine estera che hanno avuto però una tassazione minore¹⁰³.

Tale metodo è considerato vantaggioso soltanto nel caso di gestioni estere da parte dello stesso contribuente in perdita, perché nel caso di redditi provenienti da diversi Stati esteri con forti differenze dal punto di vista impositivo appare più vantaggioso l'applicazione di un altro metodo, quello dell'*overall*.

Il *metodo dell'overall*, infatti, prevede l'aggregazione in un'unica voce di tutti i redditi di fonte estera provenienti anche da Paesi diversi e quindi vengono aggregate anche quelle che sono le imposte pagate in ciascuno Stato estero.

¹⁰² Come disciplinato all'art. 165 TUIR 3 comma "Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato".

¹⁰³ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1063-1066.

Tale metodo era stato proposto in sede di riforma, cioè era stata avanzata la proposta di prevedere la facoltà di scegliere se adottare uno o l'altro metodo di calcolo del rapporto; vedendo però quanto previsto dall'art. 165, risultante dalla riforma, si può notare che tale proposta non è stata accolta.

Tale rifiuto però non va preso in senso negativo, in quanto lo stesso art. 165 ha introdotto la possibilità di riporto in avanti o indietro della parte di imposte estere eccedenti il limite¹⁰⁴, andando comunque a trovare, o a cercare di trovare, quella che può essere una soluzione a tale svantaggio per il soggetto passivo.

L'ultima condizione richiesta dall'art. 165 TUIR, ai fini della spettanza del credito d'imposta, è data dalla definitività delle imposte pagate all'estero, che racchiude al suo interno il concetto di assimilabilità.

Seguendo la disciplina infatti non troviamo una definizione di imposta estera, motivo per il quale deve essere delimitata la sfera dei tributi che possono essere considerati come accreditabili secondo appunto il criterio dell'assimilabilità che riprende la ratio dell'art. 165.

Vengono considerate assimilabili all'Irpef e all'Ires le imposte personali e uniche applicabili al reddito complessivo e i tributi di carattere reale, inoltre sono considerati assimilabili anche i prelievi sostitutivi diversi da quelli dei regimi speciali e i tributi che colpiscono l'imposizione personale sui redditi e i prelievi, che anche se non presentano i requisiti delle imposte nazionali, sono stati istituiti con atti non legislativi e hanno un carattere tributario¹⁰⁵.

¹⁰⁴ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolate all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1063-1066.

¹⁰⁵ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolate all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1073-1074.

Tale concetto però non rileva in tutti i casi in cui è possibile beneficiare del credito d'imposta, infatti qualora alla base del metodo risiede una Convenzione internazionale, questa con una clausola di chiusura, individua le imposte sui redditi accreditabili aventi natura identica o sostanzialmente simile all'imposta italiana, andando quindi a derogare quella che è la regola generale.

Passando alla condizione di definitività del pagamento dell'imposta estera, questa può essere scomposta in altre due condizioni intrinseche.

La prima riguarda il fatto che le imposte estere devono essere effettivamente pagate nello Stato estero in modo definitivo, andando ad escludere quindi le imposte non pagate per effetto di norme agevolatrici¹⁰⁶; quindi le imposte devono essere state pagate nello Stato della fonte individuato ai sensi dell'art. 165 TUIR al 2° comma. Questa disposizione, però, presenta un'eccezione rappresentata dall'euroritenuta¹⁰⁷ nella quale lo Stato di residenza dell'agente che assolve la ritenuta sia diverso dallo Stato della fonte, in questo caso infatti l'euroritenuta può essere portata in detrazione insieme alla ritenuta d'imposta prelevata nello Stato di produzione degli interessi comunitari¹⁰⁸.

La seconda condizione richiesta è data dal fatto che le imposte siano state pagate a titolo definitivo nello Stato della fonte.

La definitività del pagamento deve essere intesa come una irripetibilità dell'imposta versata, secondo la quale il tributo stesso non può subire modificazione a

¹⁰⁶ Evitando così di andare a detrarre dall'imposta italiana, un'imposta estera effettivamente attribuibile a quel soggetto passivo in funzione del reddito prodotto all'estero, ma non pagata per motivi agevolativi.

¹⁰⁷ Definita come "tassazione del reddito transfrontaliero", cioè è una ritenuta alla fonte applicata dalla banca sul riporto degli interessi pagati o accreditati da uno Stato membro dell'UE e da Stati che applicano misure equivalenti a beneficiari effettivi, persone fisiche residenti in un altro Stato membro – in Il Sole 24ore, 19 Maggio 2011.

¹⁰⁸ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesaurò, Bologna-Roma, 2007, pag. 1074.

favore del contribuente stesso, anche se il reddito estero potrebbe subire ancora delle rettifiche o se la rettifica non sia ancora definitiva¹⁰⁹; tutto questo è volto affinché il metodo del credito d'imposta sia posto a presidio di una doppia non imposizione internazionale.

¹⁰⁹ In tal senso, Uckmar – Garbarino, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, pag. 207-210.

2.3. La quantificazione delle imposte estere e italiane: determinazione del credito d'imposta

Come spiegato nel precedente paragrafo, affinché un soggetto passivo, persona fisica o persona giuridica, possa beneficiare del metodo del credito d'imposta deve possedere determinati requisiti, o meglio determinate condizioni, individuabili nella produzione di un reddito estero, nel concorso di tale reddito alla formazione del reddito complessivo facente capo al soggetto passivo residente nel territorio dello Stato e nel pagamento di imposte, presso uno Stato estero, che deve avvenire a titolo definitivo.

A questo punto, dobbiamo andare a capire quali sono le modalità che consentono il calcolo e quindi la quantificazione del credito d'imposta attribuibile ad un soggetto passivo.

L'art. 165 TUIR al 1° comma stabilisce che le imposte pagate a titolo definitivo sui redditi prodotti all'estero sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione¹¹⁰.

Possiamo quindi dedurre che l'ammontare del credito d'imposta spettante, a norma dell'art. 165, non può essere superiore alla quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo netto. Per arrivare a tale risultato occorre dunque: 1) determinare il rapporto esistente tra redditi esteri e reddito complessivo netto¹¹¹; 2) applicare tale rapporto all'imposta italiana corrispondente al reddito complessivo; 3) individuare il minor importo tra le imposte pagate all'estero in

¹¹⁰ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesaro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1086.

¹¹¹ Fare riferimento paragrafo 2.2 Condizioni per usufruire del credito.

via definitiva, la quota d'imposta lorda determinata secondo i precedenti punti relativa al periodo d'imposta a cui appartiene il reddito prodotto e l'imposta netta italiana dovuta in tale periodo.

Tale limite imposto alla detraibilità del credito di imposta è volto ad evitare che lo Stato italiano rimborsi al contribuente le maggiori imposte assolte nello Stato della fonte, attraverso un finanziamento che sarebbe più un'agevolazione fiscale contraria a quella che è la ratio dell'art. 165 TUIR¹¹².

In realtà, se si valuta quello che è il principio di neutralità interna perseguito dallo Stato italiano, non è giustificabile l'imposizione di tale limite al rimborso dell'imposta¹¹³, in quanto il nostro ordinamento persegue la parità di trattamento dei soggetti residenti, cosa che in presenza del limite, e quindi di un'eventuale perdita di parte delle imposte pagate all'estero, andrebbe persa¹¹⁴. Anche il rimborso totale non appare contrario al metodo del credito d'imposta, ma andrebbe a garantire in pieno quello che è lo scopo di tale metodo, cioè l'eliminazione della doppia imposizione internazionale¹¹⁵.

Una volta stabilito il limite appena trattato, occorre capire quale sia l'imposta italiana alla quale deve essere applicata l'aliquota derivante dal rapporto tra i redditi esteri e complessivi e la quale costituisce il tetto massimo di imposte estere detraibili.

Se andiamo quindi ad analizzare il rapporto in se per se e quindi la sua principale funzione, notiamo che questo individua il peso dei redditi esteri sul reddito complessivo

¹¹² In tal senso, Uckmar – Garbarino, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, cit. di Garbarino pag. 450 e Nobili pag. 202.

¹¹³ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1086-1088.

¹¹⁴ Soluzione a tale problema è stato posto dall'introduzione, nel 2003, della possibilità di riporto in avanti o indietro della parte di credito non direttamente usufruibile, di cui tratteremo a breve.

¹¹⁵ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1088-1090.

rilevante. Partendo dunque da tale funzione e applicando poi tale aliquota all'imposta italiana si va ad evidenziare quella che è la parte di imposta attribuibile al reddito estero sia in termini di Irpef che di Ires¹¹⁶.

A questo punto il limite assoluto di accreditamento delle imposte estere è rappresentato dall'imposta italiana, la quale è lorda, cioè ancora comprensiva delle detrazioni d'imposta previste per ciascun soggetto, ed effettiva¹¹⁷, in quanto il reddito complessivo preso alla base del rapporto per calcolare il limite deve essere al netto di eventuali perdite pregresse.

L'Amministrazione finanziaria, però, non ha un'opinione conforme a quanto appena detto. Infatti, sulla base di quanto stabilito dall'art. 165 comma 1°, ritiene che qualora il credito di imposta, determinato seguendo le regole appena descritte, cioè il minore importo tra le imposte estere e l'imposta italiana lorda, sia eccedente rispetto all'imposta italiana netta, questo vada ricondotto anche a tale confronto¹¹⁸.

L'imposta netta rappresenta il risultato della sottrazione dall'imposta lorda delle detrazioni spettanti al soggetto passivo in base al suo carico tributario¹¹⁹, alla quale vanno sottratte anche eventuali crediti di cui si è già beneficiato nelle precedenti dichiarazioni.

A giustificazione di tale teoria e della sua correttezza è stata posta l'ipotesi di un sistema nel quale non esistono le detrazioni, andando quindi a far coincidere l'imposta lorda con quella netta nella definizione di limite assoluto. Inoltre un ulteriore

¹¹⁶ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauo, Bologna-Roma, 2007, pag. 1088-1089.

¹¹⁷ Differenza rispetto alla normativa precedente nella quale l'imposta presa a riferimento era quella virtuale ai sensi dell'art. 5 del dpr 42/1988.

¹¹⁸ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauo, Bologna-Roma, 2007, pag. 1090-1093.

¹¹⁹ In tal senso *Istruzione al Modello Unico – 2006 delle dichiarazioni dei redditi delle soc. di capitali* pag. 111 in www.agenziaentrate.gov.it.

giustificazione di quanto affermato è data dalla coerenza con la struttura del metodo del credito d'imposta.

Infatti come abbiamo detto nei precedenti paragrafi, il calcolo del rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo rilevante avviene seguendo il metodo *per country*¹²⁰, andando quindi ad evitare il finanziamento da parte dello Stato italiano delle imposte estere, permesso da un eventuale livellamento derivante da una tassazione minore di uno Stato estero rispetto ad un altro¹²¹ o anche dalla non applicazione delle detrazioni all'imposta italiana, le quali andrebbero a permettere il rimborso delle imposte estere anziché la loro accreditabilità sull'imposta italiana.

Altra e ultima giustificazione a fondamento di tale tesi può essere ravvisabile nell'art. 22 TUIR¹²², il quale al 1° comma mette come priorità lo scomputo concesso al credito per le imposte assolute all'estero. Tale articolo, seppur collocato nella prima parte del TUIR riferita alle imposte sul reddito delle persone fisiche, si ritiene che debba valere anche in ambito Ires, anche se non espressamente richiamato all'art. 79 TUIR¹²³.

Tale tesi seppur accolta dalla maggioranza della dottrina¹²⁴ trova anche delle critiche da parte della dottrina minoritaria, la quale sostiene che l'imposta italiana lorda sia l'unico limite effettivo¹²⁵.

¹²⁰ Così come stabilito all'art. 165 comma 3 "Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato".

¹²¹ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1090-1092.

¹²² Art. 22 TUIR "1. Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine: a) l'ammontare dei crediti per le imposte pagate all'estero secondo le modalità di cui all'art. 165; b) i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta; c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate ...".

¹²³ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1093.

¹²⁴ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1091.

¹²⁵ In tal senso Mettesi, *Credito per le imposte estere. Determinazione in ipotesi di produzione di reddito in diversi Stati esteri*, in *Fisco*, 2005, pag. 4500.

Avendo quindi definito tutti quelli che sono gli elementi fondamentali al calcolo del credito d'imposta, proviamo ad applicarlo ad un caso concreto a titolo di esempio.

Ipotizziamo che un soggetto passivo, residente in Italia, sia possessore di un reddito complessivo pari a 100, comprensivo di un reddito prodotto all'estero pari a 20, sul quale ha pagato in via definitiva un'imposta di 8 allo Stato estero. Rapportando i due redditi, al fine della determinazione del limite assoluto di detraibilità, otteniamo $1/5$, quindi il 20%, il quale deve essere poi applicato all'imposta italiana lorda, che in tal caso ipotizziamo essere di 34. Dall'applicazione dell'aliquota otteniamo che il limite assoluto di detraibilità delle imposte estere, può essere al massimo di 6,8. All'imposta lorda, seguendo il ragionamento dell'Amministrazione finanziaria, dobbiamo andare a sottrarre le detrazioni pari a 4, ottenendo quindi un'imposta netta. Quindi il credito d'imposta spettante al soggetto passivo può essere al massimo pari a 6,8, siccome le imposte pagate all'estero risultano pari a 8, queste non sono totalmente detraibili dall'imposta italiana nell'esercizio in cui è stata presentata la richiesta del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi del soggetto stesso.

Complicando l'esempio e seguendo l'impostazione del 1° comma dell'art. 165, facciamo l'ipotesi in cui il soggetto passivo abbia riportato a nuovo perdite pregresse, nella misura di 50, le quali devono essere scomutate del reddito complessivo

Quindi il nuovo reddito complessivo è pari a $100-50=50$, andando quindi a modificare quello che è il rapporto del limite di detraibilità, il quale diventa $20/50=40\%$.

2.3.1. Il riporto all'indietro e in avanti delle eccedenze d'imposta estera: ratio della sfera di applicazione

Come abbiamo potuto notare dall'applicazione del metodo del credito d'imposta appena descritto, questo non è totalmente libero nella sua detraibilità.

Infatti, come ben specificato dall'art. 165 1° comma TUIR, l'imposta estera pagata dal soggetto passivo, in modo definitivo, allo Stato estero è detraibile fino a concorrenza dell'imposta italiana. Se la lettura della disciplina si fosse fermata qua, la parte di imposte estere, eventualmente, eccedente l'imposta italiana sarebbe andata persa¹²⁶, andando quindi a creare un pregiudizio nei confronti del soggetto passivo.

Con la riforma del 2003, però, la legge delega n. 80 ha previsto alcune innovazioni al metodo del credito per le imposte assolute all'estero, tra le quali troviamo appunto un possibile rimedio alla perdita, totale o parziale, delle imposte assolute all'estero.

La più significativa è infatti disciplinata dall'art. 4 al 1° comma lettera l)¹²⁷, la quale prevede la possibilità di recuperare la parte di imposta estera persa per effetto dell'incapienza dell'imposta italiana nel periodo di riferimento, andando quindi, almeno

¹²⁶ Come avveniva nella disciplina previgente dell'art. 15 TUIR.

¹²⁷ Lg. D. 80/2003 art. 4, 1° comma, lett. l) : “Nel rispetto dei principi della codificazione, per incrementare la competitività del sistema produttivo, adottando un modello fiscale omogeneo a quelli più efficienti in essere nei Paesi membri dell'Unione Europea, la riforma sull'imposizione sul reddito delle società si articola, per quanto riguarda l'imponibile, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi: ... l) riformulazione della disciplina del credito per le imposte pagate all'estero di cui all'art. 15 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n.917, al fine di renderla coerente con i nuovi istituti introdotti dalla disciplina recata dalla riforma, in particolare prevedendone il calcolo relativamente a ciascuna controllata estera e a ciascuna stabile organizzazione o alternativamente, solo per queste ultime, mantenendo il riferimento a tutte quelle operanti nello stesso Paese; previsione del riporto in avanti e all'indietro del credito per imposte pagate all'estero inutilizzato per un periodo eventualmente differenziato non inferiore a otto esercizi;...”.

in parte, a risolvere il problema della doppia imposizione internazionale¹²⁸, che veniva a crearsi ancora una volta.

Tale rimedio, quindi, risulta utile quando vengono a crearsi delle differenze in valore assoluto tra le imposte assolate all'estero e le imposte italiane; queste differenze possono essere la conseguenza di molte situazioni, tra cui ad esempio la presenza di perdite pregresse o correnti nella gestione dell'impresa italiana o perdite correnti nella gestione estera, le quali vanno a ridurre o addirittura azzerare quello che è il rapporto tra reddito estero e reddito complessivo, fondamentale per il calcolo del limite dell'accreditabilità dell'imposta estera, oppure la presenza di criteri di valutazione applicati alla base imponibile dai Paesi coinvolti, quelli esteri e quello italiano, oppure ancora diverse modalità di imputazione al periodo di riferimento dei componenti reddituali, i quali modificano il reddito estero e che potrebbero modificarlo fino a farlo diventare una perdita, oppure in ultime le aliquote di imposta applicate dallo Stato estero sono diverse da quelle applicate dallo Stato italiano¹²⁹.

Tutte queste situazioni appena descritte comportano quindi una possibile perdita di parte, o di tutte, le imposte assolate all'estero in quanto eccedenti l'imposta italiana; ecco quindi che, a rimedio di tale possibile problema, la riforma tributaria del 2003 ha introdotto il riporto all'indietro o in avanti di queste eccedenze.

Le eccedenze di imposta, secondo tale metodo, possono essere definite come un credito d'imposta potenziale, il quale potrà diventare attuale per effetto dei cosiddetti saldi d'imposizione emergenti nei sedici periodi a cavallo del periodo di riferimento nel quale è emersa l'eccedenza stessa.

¹²⁸ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolate all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1096.

¹²⁹ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolate all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1100-1101.

Prima di andare a spiegare le modalità di funzionamento del riporto delle eccedenze¹³⁰, occorre definire il saldo d'imposizione che consente proprio tale riporto.

Il saldo d'imposizione può, infatti, essere definito come la differenza tra le imposte assolute in modo definitivo nel Paese estero e la quota di imposta italiana riferita allo stesso reddito di fonte estera, nello stesso periodo d'imposta, la quale da come risultato un'eccedenza che può essere di due tipi: estera, qualora le imposte estere siano maggiori rispetto all'imposta italiana, o italiana, nel caso contrario¹³¹.

Inoltre è bene specificare anche che tale meccanismo di riporto, come disciplinato dall'art. 165 TUIR, opera solo con riferimento al reddito d'impresa prodotto da imprese residenti nello stesso paese estero, andando quindi a mettere in evidenza sia l'aspetto soggettivo che quello oggettivo¹³².

Da un punto di vista soggettivo, il meccanismo del riporto può essere utilizzato dai soggetti residenti possessori di un reddito d'impresa, che deve essere prodotto nello stesso paese estero, evidenziando quindi l'aspetto oggettivo e rispettando quello che è il criterio *per country*¹³³ specificato dalla norma al 3° comma.

Su tale punto è intervenuta, recentemente, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, la quale ha voluto chiarire eventuali dubbi derivanti dagli aspetti soggettivi e oggettivi appena menzionati.

Infatti seguendo quanto previsto dell'art. 165, e in particolare dal 6° comma, parrebbe chiaro che il riporto delle eccedenze spetterebbe solo per i redditi esteri

¹³⁰ In tal senso, Uckmar – Garbarino, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, cit. Gangemi *Credito d'imposta*, pag. 59 e Nobili *Il credito per le imposte*, pag. 214.

¹³¹ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauo, Bologna-Roma, 2007, pag. 1096.

¹³² In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauo, Bologna-Roma, 2007, pag. 1097.

¹³³ Si veda paragrafo 2.2 Condizioni per usufruire del credito.

qualificabili come d'impresa, o comunque derivanti da un'attività esercitata tramite una stabile organizzazione, e non per i redditi prodotti dalle imprese all'estero, definiti come isolati, come ad esempio gli interessi attivi e le royalties, che vengono tassati come componenti separate all'estero e ricompresi comunque nel reddito d'impresa in Italia.

Tale problema di interpretazione è stato sollevato in riferimento all'applicazione dell'art. 23 TUIR e la sua lettura a specchio, per la qualificazione di un reddito quale estero. In realtà, si tratta più di un problema di interpretazione, in quanto proprio la formulazione del 6° comma dell'art. 165 doveva contenere la possibilità esplicita di riporto delle eccedenze anche per altri redditi esteri qualificabili come redditi d'impresa in Italia¹³⁴.

Quindi la mancanza di indicazione esplicita di “redditi prodotti mediante una o più stabili organizzazioni”, potrebbe essere intesa proprio come la volontà del legislatore stesso di ricomprendere in tale meccanismo anche i redditi esteri tassati come componenti separate¹³⁵.

Inoltre il riporto delle eccedenze all'indietro e in avanti, introdotto dalla riforma del 2003, è applicabile anche con riferimento alle persone fisiche e enti non commerciali, a condizione che i redditi isolati esteri derivino comunque dall'attività d'impresa svolta dagli stessi in Italia e non dal loro personale patrimonio.

Data quindi quella che può essere un'inquadratura generale del riporto in avanti o all'indietro delle eccedenze di imposta estera, andiamo a capire come questi può operare in senso pratico.

¹³⁴ Tale proposta era stata mossa dalla VI Commissione Finanze della Camera con parere n. 281 del 26 novembre 2003 al punto 25 lettera A. Questo parere è stato espresso successivamente all'entrata in vigore della riforma del 2003, approvata dal Consiglio dei Ministri in data 12 Settembre 2003.

¹³⁵ In tal senso si veda Circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate, 05 Marzo 2015.

In prima analisi, è importante specificare che non è prevista la possibilità di scelta, a favore del soggetto passivo, tra il riporto all'indietro e il riporto in avanti; ma al contrario va effettuato obbligatoriamente per primo quello all'indietro e solo qualora questo non sia possibile, perché non esistono eccedenze d'imposta italiana, o comunque siano insufficienti, si applica il riporto in avanti.

Con il riporto all'indietro si prendono a riferimento i saldi d'imposizione, precedentemente definiti, relativi allo stesso reddito estero, che sono emersi nei precedenti otto esercizi rispetto a quello di competenza, e si rapportano con l'eccedenza di imposta estera¹³⁶.

Qualora i saldi d'imposizione evidenzino un'eccedenza di imposta italiana, l'eccedenza di imposta estera emersa nell'esercizio di competenza diventa un credito di imposta attuale, che può essere detratto immediatamente fino a concorrenza dell'ammontare dell'eccedenza di imposta italiana stessa.

Quindi il meccanismo che viene a crearsi è il seguente: le eccedenze di imposta italiana, eventualmente emerse negli otto esercizi precedenti, si sommano, totalmente o parzialmente, alla quota di imposta italiana dell'esercizio di competenza, andando quindi ad aumentare quello che è il limite di detraibilità delle imposte estere, con conseguente aumento del possibile credito d'imposta detraibile.

Il riporto in avanti, invece, è possibile solo qualora non esistano eccedenze d'imposta italiana negli esercizi precedenti o se esistono sono in misura insufficiente. Tale meccanismo prende a riferimento, al contrario del precedente, gli otto esercizi successivi a quello di competenza e permette di rinviare al futuro la compensazione di

¹³⁶ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesaro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1096.

quella parte di imposta estera che eccede l'imposta italiana nel periodo in cui è stata presentata la dichiarazione.

Tale meccanismo opera nei periodi successivi, portando a detrazione l'eccedenza di imposta estera generata quando si presenta la situazione in cui, negli esercizi successivi, le imposte estere accreditabili sono in misura inferiore rispetto a quelle italiane che costituiscono il limite di detraibilità¹³⁷.

Quindi andando a riunire sia il riporto in avanti sia il riporto all'indietro, possiamo notare che tale meccanismo si muove nell'arco di diciassette esercizi per accreditare le imposte estere.

Come già detto all'inizio, il riporto rileva sia da un punto di vista soggettivo che da un punto di vista oggettivo. Specialmente quest'ultimo aspetto rispecchia molto la stessa ratio dell'art. 165 TUIR; infatti l'aspetto oggettivo richiama proprio la presenza di un reddito d'impresa, sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche, per beneficiare del meccanismo del riporto. Questo perché in caso di ammissione dei soggetti non imprenditori, e quindi di redditi non d'impresa, si andrebbero ad accreditare altre imposte non rispecchianti lo stesso art. 165, ma al contrario si andrebbe a generare quello che potrebbe essere qualificato come un finanziamento da parte dello Stato italiano nei confronti di maggiori imposte pagate all'estero¹³⁸, cosa che il legislatore ha voluto espressamente evitare.

¹³⁷ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolate all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauo, Bologna-Roma, 2007, pag. 1097.

¹³⁸ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolate all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauo, Bologna-Roma, 2007, pag. 1100-1101.

2.4. La richiesta del credito d'imposta

Dopo aver dato quella che è un'inquadratura generale del credito per le imposte pagate all'estero, ed aver specificato quelli che sono i presupposti per la sua applicazione e le modalità di quantificazione del credito stesso, occorre andare a capire come questo può essere realmente usufruito da parte del soggetto passivo.

Partendo sempre dall'art. 165, il legislatore del 2003 non ha apportato modifiche rispetto alla normativa precedente contenuta all'art. 15, ma al 4° comma¹³⁹ della nuova disciplina del credito d'imposta ha espressamente specificato che il soggetto passivo che vuole avvalersi della detrazione delle imposte assolte in un Paese estero, può farlo purchè questo avvenga nella dichiarazione di "appartenenza" del reddito estero stesso, cioè in quella dichiarazione dove nei redditi complessivi facenti capo il soggetto passivo è ricompreso anche quel reddito estero, a condizione sempre che le imposte estere siano state assolte, in modo definitivo, in un tempo precedente rispetto al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi stessa¹⁴⁰.

Rispetto a quanto già precedentemente detto in relazione alla definitività delle imposte estere e quindi alla loro irripetibilità, è importante in questa sede specificare che se le imposte devono essere state assolte in modo definitivo nello Stato estero, ma tale definitività non deve essere intesa con riferimento al periodo in cui il soggetto passivo ha ricevuto la certificazione relativa al pagamento, ma al momento preciso in cui tale imposte sono confluite nelle casse dello Stato estero¹⁴¹.

¹³⁹ Art. 165 TUIR 4° comma "La detrazione di cui al comma 1 deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta di cui allo stesso comma 1, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente si applica quanto previsto dal comma 7".

¹⁴⁰ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1073-1078.

¹⁴¹ In tal senso Circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate, 05 Marzo 2015.

Tale certificazione infatti è rilevante solamente ai fini probatori per il pagamento stesso; infatti per beneficiare del credito per le imposte assolute all'estero, il contribuente deve previamente munirsi di determinati documenti tra cui: a) un prospetto indicante i redditi prodotti all'estero, ciascuno suddiviso Stato per Stato¹⁴², delle relative imposte estere assolute e quindi del corrispondente credito d'imposta spettante in ciascun caso, determinato secondo le modalità stabilite dal legislatore; b) l'eventuale copia della dichiarazione dei redditi presentata nello Stato estero, qualora questo lo preveda nel proprio ordinamento; c) la ricevuta del versamento delle imposte estere; d) la certificazione, se presente, rilasciata dal soggetto che ha corrisposto i redditi esteri oggetto di dichiarazione; e) l'eventuale richiesta di rimborso, se non inserita nella dichiarazione dei redditi¹⁴³.

Scendendo nel particolare della struttura della dichiarazione dei redditi, relativa alle persone fisiche, per richiedere la detrazione del credito d'imposta è presente un apposito quadro denominato QUADRO CR – CREDITI D'IMPOSTA.

Tale quadro è suddiviso in 8 sezioni, ciascuna delle quali specifica per una categoria di crediti d'imposta, quella relativa al credito per le imposte assolute all'estero è la Sezione I.

La Sezione I, a sua volta, è suddivisa in due parti A e B, nella prima devono essere ricomprese tutte le informazioni relative sia ai redditi prodotti in uno Stato estero sia alle imposte assolute in tale Stato, al fine della determinazione, in via teorica, del credito d'imposta spettante ai sensi dell'art. 165 TUIR, mentre nella parte B della Sezione viene indicato quello che è il credito d'imposta effettivamente spettante, tenendo conto sia del limite di detraibilità riferito al periodo di competenza, sia il limite

¹⁴² Sempre nel rispetto del criterio *per country* previsto dallo stesso art. 165 TUIR comma 3.

¹⁴³ In tal senso Circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate, 05 Marzo 2015.

di detraibilità effettivo che viene a crearsi per effetto del riporto all'indietro e in avanti delle eventuali eccedenze emersi in altri periodi¹⁴⁴.

Per quanto riguarda la dichiarazione dei redditi delle società di capitali, l'ambito dei crediti per le imposte assolate all'estero è contenuto all'interno del QUADRO CE – CREDITO DI IMPOSTA PER REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO.

Tale quadro, come quello presente nella dichiarazione delle persone fisiche, si compone a sua volta di 3 Sezioni: la prima contenente tutte le informazioni relative alla determinazione del credito d'imposta come previsto dall'art. 165 TUIR, la seconda sezione è riservata, invece, all'indicazione delle eccedenze di imposta sia italiana che estera e alla loro determinazione e quindi dell'eventuale credito d'imposta spettante, l'ultima sezione, infine, deve contenere un riepilogo e quindi la conclusione delle precedenti due sezioni¹⁴⁵.

2.4.1. Omessa dichiarazione dei redditi prodotti all'estero

Per poter beneficiare del credito di imposta, il soggetto passivo deve presentare nella propria dichiarazione dei redditi, relativa al periodo in cui è stato prodotto il reddito estero¹⁴⁶, l'evidenziazione dello stesso reddito prodotto ed anche delle imposte pagate a titolo definitivo.

In ciascun modello di dichiarazione¹⁴⁷, infatti, è presente una parte specifica, o meglio un quadro con le relative sezioni, corrispondenti appunto agli eventuali crediti

¹⁴⁴ In tal senso www.agenziaentrate.gov.it in Dichiarazione dei Redditi, Modello Unico 2015 persone Fisiche.

¹⁴⁵ In tal senso www.agenziaentrate.gov.it in Dichiarazione dei Redditi, Modello Unico 2015 Società di Capitali.

¹⁴⁶ Così come specificato dal 4° comma dell'art. 165 TUIR.

¹⁴⁷ In tal caso www.agenziaentrate.gov.it in Dichiarazione dei Redditi.

derivanti da imposte assolute in un paese estero, i quali sono differenti a seconda che il soggetto passivo che presenta la dichiarazione sia una persona fisica sottoposta all'imposizione dell'IRPEF o una persona giuridica sottoposta all'imposizione dell'IRES¹⁴⁸.

A questo punto, parrebbe che il metodo del credito d'imposta abbia avuto il suo naturale corso, in realtà potrebbe presentarsi il caso in cui, nonostante la presenza di un reddito di fonte estera e la presenza anche del pagamento a titolo definitivo delle imposte estere, il credito d'imposta non venga riconosciuto al soggetto passivo dallo Stato italiano.

Tale situazione, disciplinata espressamente dal legislatore al comma 8¹⁴⁹ dell'art. 165 TUIR, può presentarsi in due specifici casi: nel caso in cui il soggetto passivo ometta di presentare la dichiarazione dei redditi per il periodo di riferimento oppure nel caso in cui il soggetto passivo presenta la propria dichiarazione dei redditi, ma in tale dichiarazione ometta di indicare i redditi prodotti all'estero¹⁵⁰.

Nella prima ipotesi, quella in cui il soggetto passivo omette di presentare la dichiarazione dei redditi, è bene precisare che una dichiarazione viene considerata omessa, se presentata dal contribuente all'Agenzia delle Entrate entro il termine di 90 giorni successivi al termine ordinario di presentazione¹⁵¹.

¹⁴⁸ Si faccia riferimento al paragrafo 2.4 La richiesta del credito d'imposta.

¹⁴⁹ Art 165 TUIR comma 8 “ La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata”.

¹⁵⁰ In tal senso *Italia oggi*, fascicolo n. 55 del 06/03/2015, pag. 24.

¹⁵¹ La disciplina relativa all'omissione della dichiarazione è contenuta nel DPR n.322 del 22 Luglio 1998, il quale all'art. 2 comma 7 specifica “ Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con un ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicate e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta”.

Da questa definizione, ma anche dalla lettura della disciplina stessa, possiamo quindi affermare che il credito d'imposta spettante al soggetto passivo non verrà perso, solo in caso di presentazione di dichiarazione dei redditi "tardiva", cosa che invece non può essere affermata qualora la dichiarazione dei redditi non venga proprio presentata o comunque pervenga nel termine oltre dei 90 giorni successivi, come anche specificato recentemente dall'Agenzia delle entrate nella sua circolare n.9/E del 05/03/2015¹⁵².

Caso diverso, è rappresentato invece dall'omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella relativa dichiarazione dei redditi, purchè tali redditi presentino comunque tutti i presupposti necessari ai fini della spettanza del credito d'imposta.

Anche in tale situazione, seguendo alla lettera il comma 8 dell'art. 165 del TUIR, parrebbe che il soggetto passivo non avrebbe diritto a beneficiare della detrazione del credito d'imposta, in realtà è previsto un correttivo a disposizione dello stesso soggetto passivo.

Infatti il contribuente ha la possibilità di integrare o correggere la dichiarazione presentata¹⁵³ attraverso una nuova dichiarazione su un modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione stessa e secondo le stesse modalità della precedente¹⁵⁴, andando però ad incorrere nella disciplina del ravvedimento operoso.

¹⁵² In tal senso Circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate del 05/03/2015 "Pertanto, come già precisato al par. 3.3, al contribuente spetta il credito di imposta in caso di presentazione tardiva della dichiarazione se tale presentazione avviene entro i novanta giorni successivi al termine ordinario".

¹⁵³ La dichiarazione sbagliata o comunque incompleta deve essere stata presentata nel termine ordinario previsto dalla legge.

¹⁵⁴ Tale disciplina è contenuta nel DPR n.322 del 22 Luglio 1998 all'art. 2 comma 8 " Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissione mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta in cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni".

Secondo tale disciplina il contribuente può beneficiare della riduzione delle relative sanzioni amministrative, le quali vengono proporzionalmente ridotte in base alla tempestività della correzione di eventuali errori o dell'emissione stessa. Inoltre, per effetto delle modifiche introdotte dalla cosiddetta legge di stabilità 2015¹⁵⁵, il contribuente può comunque avvalersi di tale disciplina anche se è già decorso il termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno successivo.

Alla luce di quanto detto, ma soprattutto dopo aver evidenziato i vari correttivi messi a disposizione dal legislatore a favore del contribuente in caso di omessa dichiarazione, possiamo affermare la precisa volontà del legislatore stesso di andare incontro, in modo positivo, al soggetto passivo colpevole di eventuali errori o omissioni, ma che comunque dimostri la volontà di porre rimedio a tale situazione secondo le modalità messe a disposizione.

Quindi secondo la disciplina del credito d'imposta stesso e del recente intervento dell'Agenzia delle Entrate¹⁵⁶, appare chiaro riconoscere anche la spettanza del credito per le imposte assolate all'estero emergente in tali situazione.

In conclusione, è importante specificare¹⁵⁷ però, che tali disposizioni non sono assolutamente in contrasto con quanto previsto dalle Convenzioni internazionali stipulate dall'Italia, in quanto permane il principio secondo il quale queste restino sovrane rispetto alla normativa interna, la quale viene applicata solo nei casi in cui non siano presenti tali Convenzioni, o comunque queste risultino meno favorevoli per il contribuente stesso¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Legge 23 Dicembre 2014 n. 19, con particolare riferimento all'art. 1 comma 637 .

¹⁵⁶ In tal senso Circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate del 05/03/2015.

¹⁵⁷ Come già specificato nella Risoluzione n. 59/E dell'Amministrazione finanziaria del 1999.

¹⁵⁸ In tal senso Commentario al TUIR, art. 165, paragrafo X.

CAPITOLO 3 – PROBLEMATICHE APPLICATIVE

3.1. La determinazione del credito d'imposta in presenza di perdite

Il credito per le imposte assolte all'estero è uno dei principali metodi, posti dal nostro ordinamento, a presidio, e quindi a rimedio, del fenomeno della doppia imposizione internazionale.

Studiando la sua disciplina, contenuta all'art. 165 del TUIR, abbiamo visto tutte le sue modalità di applicazione, partendo dai requisiti richiesti e concludendo con le modalità di richiesta del credito risultante come spettante al soggetto passivo che si trova a produrre redditi esteri oltre che redditi italiani.

Proprio il 1° comma dell'art. 165¹⁵⁹ specifica che qualora alla formazione del reddito complessivo del soggetto passivo, concorrano redditi di fonte estera, il soggetto passivo, sia esso persona fisica o persona giuridica, ha diritto alla detrazione, dall'imposta italiana, delle imposte assolte all'estero in modo definitivo, ammessa fino a concorrenza di tali ultime imposte con quelle italiane.

Fermandoci alla sola lettura dell'articolo in esame, sembrerebbe che la somma dei crediti d'imposta determinati tenendo conto sia del limite generale di detraibilità sia delle eventuali eccedenze, generi sempre un *foreign tax credit* che nel suo complesso sarà sempre inferiore o al massimo uguale all'imposta italiana¹⁶⁰.

Tale situazione rispecchia il caso il cui il soggetto passivo sia in possesso di redditi positivi, sia nella gestione italiana che in quella estera, e quindi il limite di detraibilità, determinato ai fini del calcolo del credito d'imposta spettante al

¹⁵⁹ Si veda cap. 2 – Credito per le imposte assolte all'estero.

¹⁶⁰ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesaro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1119.

contribuente, rispecchierebbe perfettamente il peso che ciascun reddito estero avrebbe sul reddito complessivo. Nel corso però dell'attività della gestione può capitare, e molto spesso accade, soprattutto in una situazione di crisi economica, che gli stessi redditi esteri si ritrovano ad essere confrontati con redditi della gestione italiana che sono rappresentati da perdite.

In presenza di perdita nella gestione italiana, infatti la somma dei redditi positivi esteri è superiore al reddito complessivo, comportando quindi l'aumento della quota di imposta italiana corrispondente a ciascun rapporto dei due redditi considerati.

Tale situazione genera un'eccedenza d'imposta estera¹⁶¹, derivante dalla parte sovrabbondante del credito complessivo, la quale pur essendo sottoposta alla disciplina del riporto delle eccedenze in avanti e all'indietro¹⁶² del comma 6 dell'art. 165, presenta una peculiarità. Infatti questa eccedenza di imposta estera deve essere scomposta in due parti: una parte che sarà costituita dall'eccedenza della somma delle quote di imposta italiana rispetto all'imposta lorda, imputabile alle frazioni di quota d'imposta italiana non reale, per effetto delle perdite stesse; mentre l'altra parte di eccedenze è rappresentata dalla parte di eccedenza di imposta italiana lorda rispetto all'imposte netta dovuta, derivante appunto dalla necessità di rispettare il limite di detraibilità delle imposte estere stesse¹⁶³.

¹⁶¹ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauero, Bologna-Roma, 2007, pag. 1121. "A differenza delle singole eccedenze d'imposta estere, date dalla differenza tra imposta estere e quota d'imposta italiana, le eccedenze d'imposta estera da credito in esubero è data dalla differenza tra la somma delle quote d'imposta italiana lorda e l'imposta netta dovuta".

¹⁶² In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauero, Bologna-Roma, 2007, pag. 1120, "Bisogna tenere presente che il recupero è in concreto possibile soltanto con un meccanismo simmetrico a quello previsto per la determinazione dei singoli crediti d'imposta".

¹⁶³ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauero, Bologna-Roma, 2007, pag. 1120.

Una volta suddivisa, questa eccedenza di imposta estera necessita di interventi su più fronti, infatti per prima bisogna considerare la parte di credito d'imposta complessivo che risulta come eccedenza, la quale va frazionata e imputata ai vari crediti d'imposta relativi ai redditi esteri, e successivamente, risultando un'eccedenza questa va portata in rettifica alle singole eccedenze d'imposta derivanti dai redditi esteri, permettendo il corretto funzionamento del meccanismo del riporto.

La disciplina contenuta nell'art. 165 non fornisce dei criteri per effettuare la ripartizione dell'eccedenza di imposta estera da credito in esubero, i quali però possono essere individuati in due possibili: quello proporzionale o quello discrezionale¹⁶⁴.

Il metodo proporzionale consente di effettuare una ripartizione, secondo la modalità *per country*¹⁶⁵, andando a confrontare l'imposta estera, che deve essere sempre stata assolta in modo definitivo nello Stato della fonte, con la parte di imposta italiana lorda proporzionalmente attribuibile al reddito estero, senza tenere conto della perdita della gestione italiana oppure confrontandola con la parte di imposta italiana lorda, stavolta però ridotta nella misura della quota percentuale relativa alla perdita della gestione italiana¹⁶⁶.

Operando secondo questo metodo la perdita della gestione italiana viene imputata in modo proporzionale a ciascun reddito prodotto dal contribuente, compresi quelli esteri, non andando quindi a considerarne l'origine.

¹⁶⁴ In tal senso R. Michelutti, *Aspetti problematici in tema di riporto di eccedenze di crediti per imposte estere*, in *Corriere Tributario*, 2005, fascicolo n. 27, pag. 2140-2147.

¹⁶⁵ Modalità espressamente prevista dal legislatore per il calcolo del credito d'imposta in situazioni tipo.

¹⁶⁶ In tal senso S. Mayr, *La disciplina del credito d'imposta per redditi esteri*, in *Bollettino Tributario*, 2005, fascicolo n. 10, pag. 740.

L'altro metodo, quello discrezionale¹⁶⁷, prevede l'attribuzione discrezionale del credito detraibile e dell'eccedenza, ad uno dei due Stati, quello della residenza e quello della fonte, a seconda di determinate valutazioni effettuate dallo stesso contribuente.

Operando secondo questo criterio, l'imposta estera verrebbe trasferita immediatamente dallo Stato, nel quale il contribuente prevede che la compensazione con eccedenze di segno opposto sia più improbabile o comunque più difficile nel tempo, nello Stato in cui, invece, è più probabile il suo accredito¹⁶⁸.

Il metodo appena descritto appare molto più vantaggioso dal punto di vista del contribuente rispetto al metodo proporzionale, però, nonostante ciò, è importante, per non dire fondamentale, far notare che il metodo discrezionale non appare conforme alla struttura e alla ratio dell'istituto del credito d'imposta, come delineato dall'art. 165 TUIR¹⁶⁹.

Infatti l'art. 165, partendo dal comma 1, afferma la regola base del metodo del credito d'imposta, cioè l'ammissione della detraibilità dell'imposta estera nel limite dell'imposta italiana. Seguendo invece il riparto secondo il metodo discrezionale, tale regola non viene rispettata, in quanto l'imputazione del credito in eccesso ai singoli crediti comporta che alcuni di essi vengono ridotti più del dovuto, mentre altri continuano nel loro originario ammontare uguale all'imposta italiana, la quale però è falsata dalla presenza delle perdite nella gestione italiana.

Altresì tale metodo viola anche quanto previsto dal comma 3 e dal comma 6 dell'art. 165, in quanto il comma 3 prevede che se sono presenti redditi esteri

¹⁶⁷ In tal senso R. Michelutti, *Aspetti problematici in tema di riporto di eccedenze di crediti per imposte estere*, in *Corriere Tributario*, 2005, fascicolo n. 27, pag. 2140-2147.

¹⁶⁸ In tal senso R. Michelutti, *Aspetti problematici in tema di riporto di eccedenze di crediti per imposte estere*, in *Corriere Tributario*, 2005, fascicolo n. 27, pag. 2140-2147.

¹⁶⁹ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1122-1123.

provenienti da più Paesi esteri, la detrazione deve avvenire in riferimento a ciascuno Stato e non ci possono essere effetti finanziari da un'area ad un'altra, come invece prevedrebbe il metodo discrezionale, il quale lascia libero arbitrio al contribuente stesso secondo determinate sue valutazioni; inoltre il comma 6, che prevede la determinazione delle eccedenze d'imposta, risulta violato in quanto seguendo tale criterio non si rispetta più l'espressione dell'esatto ammontare delle imposte estere pagante in più rispetto a quelle italiane riferite allo stesso reddito estero¹⁷⁰.

Appare quindi chiaro, che, nel caso di perdite nella gestione italiana, seppur siano posti a disposizione del contribuente, per la determinazione del credito d'imposta e della sua ripartizione, sia il metodo proporzionale che quello discrezionale, e posto che quello discrezionale risulti essere più vantaggioso per il soggetto passivo stesso, l'unico metodo applicabile realmente risulti essere quello proporzionale, in quanto conforme alla disciplina stessa del credito d'imposta delineata dall'art. 165 TUIR¹⁷¹.

3.1.1. Il credito d'imposta nel caso di perdite conseguite all'estero

Il metodo del credito d'imposta ordinario, così come disciplinato dall'art. 165 TUIR, può subire un ulteriore correttivo nel caso in cui l'impresa residente in Italia consegua redditi all'estero, i quali sono rappresentati da perdite. Tale situazione, tutt'altro che infrequente, si presenta infatti nella maggioranza dei casi in cui un'impresa si trova ad operare in forma iniziale in mercati esteri nei quali cerca di insediarsi.

¹⁷⁰ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1123.

¹⁷¹ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1124.

La presenza di perdite nella gestione estera comporta il nascere di un'eccedenza negativa d'imposta italiana¹⁷², definibile come la minore imposta italiana dovuta per la partecipazione di tali perdite estere alla formazione del reddito complessivo del soggetto passivo¹⁷³. Dalla definizione appena data appare quindi chiaro che la presenza di perdite estere comporta un risparmio d'imposta italiana sui redditi nazionali, i quali vengono tassati in misura inferiore per effetto delle perdite stesse.

Secondo il meccanismo delineato dall'Amministrazione finanziaria, tale eccedenza segue il meccanismo del riporto, disciplinato al comma 6 dell'art. 165 TUIR, ma con un correttivo, in quanto, prima di procedere alla compensazione, questa eccedenza negativa deve essere portata in diminuzione delle eccedenza d'imposta italiana che si sono formate per effetto di redditi prodotti nello stesso Stato estero¹⁷⁴ negli otto periodi successivi a quello in cui si è formata l'eccedenza d'imposta negativa.

È importante notare che, se a tale situazione di perdite conseguite all'estero, venisse applicato il metodo ordinario del credito d'imposta, come disciplinato dall'art.165, si verificherebbe un vantaggio straordinario a favore del soggetto passivo, in quanto l'impresa che abbia conseguito perdite in esercizi precedenti, potrebbe beneficiare negli otto esercizi successivi di un credito d'imposta calcolato sugli utili esteri, realizzati nell'esercizio in esame, senza però andare a correggere il credito per le perdite pregresse, a cui è stato dato un valore fiscale più alto¹⁷⁵.

¹⁷² Definizione assunta dall'Amministrazione finanziaria, *Modello Unico 2006* di dichiarazione dei redditi delle società di capitali, pag. 114-115.

¹⁷³ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1107.

¹⁷⁴ Rispettando quindi il criterio *per country*.

¹⁷⁵ In tal senso, P. Rossi, *Il sistema del credito nel caso di perdite conseguite all'estero*, contenuto in *Fiscalità internazionale*, volume 3, fascicolo 3, 2005, pag. 188-195.

Secondo invece la ratio dell'amministrazione finanziaria, andando ad applicare questa eccedenza negativa di imposta italiana, si andrebbe ad evitare, secondo una prospettiva di più periodi, che lo Stato italiano vada a finanziare le imposte pagate all'estero, in quanto queste maggiori imposte italiane sono quelle imposte non pagate per effetto della perdita estera che è stata ricompresa nel reddito complessivo nel periodo in cui avviene la compensazione, andandolo quindi a sterilizzare¹⁷⁶.

Tale meccanismo, di inventiva amministrativa, però non trova il suo fondamento in nessuna disciplina specifica e inoltre appare incompleta e parziale, andando a creare quindi non pochi dubbi e problemi circa la sua applicazione¹⁷⁷.

Infatti da un punto di vista di copertura letterale, il comma 6 dell'art. 165 TUIR da una definizione di quelle che sono le eccedenze estere e italiane e le modalità in cui viene a crearsi il credito d'imposta, senza minimamente fare riferimento a tale eccedenza d'imposta negativa appena spiegata. Addirittura parrebbe che tale ultima eccedenza sia in contrasto con la disciplina stessa¹⁷⁸, in quanto prevede una rideterminazione di quella che è la quota di imposta italiana di un periodo ai soli fini della determinazione dell'eccedenza di imposta italiana stessa e inoltre provoca una riduzione di tale imposta per effetto delle perdite realizzate all'estero in un periodo pregresso, senza però riconoscere un maggior credito in nessuno dei due periodi presi in considerazione¹⁷⁹.

¹⁷⁶ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1107.

¹⁷⁷ In tal senso P. Rossi, *Il sistema del credito nel caso di perdite conseguite all'estero*, contenuto in *Fiscalità internazionale*, volume 3, fascicolo 3, 2005, pag. 188-195.

¹⁷⁸ In tal senso A. Contrino, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *L'imposta sul reddito delle società*, a cura di F. Tesauro, Bologna-Roma, 2007, pag. 1107-1109.

¹⁷⁹ A giustificazione di ciò, l'Amministrazione finanziaria sostiene che il contribuente abbia ottenuto un risparmio d'imposta nel periodo in cui le perdite estere si sono realizzate.

3.2. Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione o credito per le imposte assolate all'estero?

Un soggetto passivo, persona fisica o persona giuridica, nel corso della propria attività, può trovarsi ad operare, oltre che nello Stato italiano nel quale è residente, in altri Stati, andando quindi a sottoporre a tassazione in Italia un reddito complessivo, comprendente anche una parte di reddito prodotto all'estero.

Tale situazione comporta come conseguenza immediata il formarsi di quello che è stato definito come il problema della doppia imposizione internazionale.

Come abbiamo già affrontato nel primo capitolo, a porre rimedio a tale problematica ci possono essere sia dei rimedi unilaterali, rappresentati dal metodo dell'esenzione, dal metodo della deduzione e del metodo del credito per le imposte assolate all'estero, sia dai rimedi bilaterali, rappresentati dalle convenzioni internazionali contro le doppia imposizione stipulate dallo Stato italiano con altri Stati esteri.

Spiegato il meccanismo di funzionamento di ciascuno dei metodi posti a presidio della doppia imposizione e di quelli che sono gli scopi perseguiti da ciascuno di essi, è importante andare a capire quale metodo risulta più idoneo a risolvere lo stesso problema che si pone all'attenzione del contribuente e su quale base viene operata una scelta verso un rimedio piuttosto che in un altro.

Per prima cosa è importante affermare che non esiste nessuna norma di diritto interno o anche di diritto internazionale che imponga a uno dei due Stati coinvolti nella tassazione dei redditi, sia quello estero che quello complessivo, di rinunciare alla propria sovranità tributaria o che comunque vada a disciplinare tale situazione tipo,

andando ad esempio a stabilire in quale misura o secondo quali metodi deve impostare la tassazione di tali presupposti oggetto d'imposta¹⁸⁰.

Qualora tra lo Stato italiano e lo Stato estero, nel quale viene prodotto il reddito, sia in vigore una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, si pone il problema di quale disciplina sia più idonea al caso specifico, se l'applicazione della convenzione in essere o se la disciplina del credito per le imposte assolute all'estero contenuta nell'art. 165 TUIR.

Per analizzare il problema, è importante, per prima cosa, considerare lo scopo principale delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione, il quale è incentrato nel fornire agli Stati uno strumento comune sulla base del quale andare a risolvere le problematiche derivanti dalla doppia imposizione internazionale¹⁸¹; tale scopo, così come individuato dal Modello Ocse, permetterebbe di individuare, nelle convenzioni internazionali, l'unico rimedio applicabile al problema della doppia imposizione internazionale, facendole quindi prevalere sulla normativa interna¹⁸².

Tale tesi trova la sua conferma nella nostra Costituzione e in particolare all'art. 117, il quale stabilisce che lo Stato esercita il proprio potere impositivo nel rispetto sia della Costituzione stessa, sia degli accordi internazionali. Questa situazione viene in parte derogata dall'art. 169 TUIR, il quale consente l'inversione dei ruoli di prevalenza soltanto nel caso il cui la normativa interna risulti più favorevole rispetto alla normativa convenzionale, andando quindi a prevalere su di essa¹⁸³.

¹⁸⁰ In tal senso A. Miraulo, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, pag. 15-23.

¹⁸¹ In tal senso A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfondrini, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2008, pag. 60-61.

¹⁸² In tal senso A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfondrini, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2008, pag. 63-65.

¹⁸³ In tal senso S. Mayr, *La disciplina del credito d'imposta per i redditi esteri*, in *Bollettino tributario*, fascicolo n. 10, 2005 pag. 741-750.

In realtà i due rimedi non risultano così tanto staccati tra di loro, ma al contrario possono avvalersi l'uno dell'altro, andando incontro avvolte anche a dei conflitti, difetti di coordinamento o lacune che la normativa interna individua rispetto alla normativa convenzionale¹⁸⁴.

Partendo dalla normativa convenzionale, gli artt. 23 A e 23 B del Modello Ocse , riguardanti i due possibili sistemi adottabili dalla Convenzione per rimediare alla doppia imposizione, forniscono solamente un inquadramento generale riguardante il metodo dell'esenzione e del credito d'imposta, lasciando alla legislazione interna il compito di determinare la prassi di applicazione¹⁸⁵.

Tale disposizione, però, non richiede che gli Stati contraenti emanino delle regole attuative ad hoc per la Convenzione stessa, ma la richiesta riguarda semplicemente l'applicazione delle disposizioni interne, che regolano in maniera più dettagliata la concessione del credito d'imposta qualora non sussistano Convenzioni internazionali con l'altro Stato¹⁸⁶.

Tale previsione, nel nostro specifico caso italiano, crea non pochi inconvenienti, in quanto la disciplina dell'art. 165 Tuir era stata studiata dal legislatore per quei casi in cui non era presente una Convenzione internazionale, inserendola invece in un quadro di attuazione della Convenzione stessa, questa potrebbe risultare dannosa per i benefici concessi invece dall'accordo stesso.

¹⁸⁴ In tal senso N.Montuori, E.Vial, *Criticità nei rapporti tra l'art. 165 del Tuir e le disposizioni convenzionali per evitare le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, volume n. 47, fascicolo n. 1, 2005, pag. 7357-7359.

¹⁸⁵ In tal senso si veda Risoluzione n. 69/E dell'Agenzia delle Entrate del 1 giugno 2005 "La norma convenzionale enuncia in termini generali l'obbligo di riconoscimento del credito d'imposta per i redditi prodotti in Romania, senza, tuttavia, prevederne le modalità di applicazione, che sono riservate alle disposizioni interne".

¹⁸⁶ In tal senso N.Montuori, E.Vial, *Criticità nei rapporti tra l'art. 165 del Tuir e le disposizioni convenzionali per evitare le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, volume n. 47, fascicolo n. 1, 2005, pag. 7357-7359.

Una perdita di beneficio concesso dalla Convenzione si ha, ad esempio, con riferimento all'applicazione dell'art. 165 Tuir in combinato disposto con l'art. 23 Tuir. Infatti il comma 2 dell'art. 165 stabilisce che “un reddito si considera prodotto all'estero sulla base dei criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato”, adottando quindi una sorta di criterio a specchio, il quale potrebbe essere non applicato in presenza di una Convenzione. Tale situazione di conflitto tra la normativa interna e la normativa convenzionale viene vista, ad esempio, nel caso delle imposte assolute all'estero su interessi ed altri proventi derivanti da conti correnti bancari o postali e dalle imposte assolute in caso di cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti nel Paese estero e negoziate in mercati non regolamentati, le quali, secondo la normativa interna, non attribuiscono alcun diritto alla detrazione del credito d'imposta, mentre secondo le Convenzioni stipulate dall'Italia con un altro Paese estero darebbero il diritto alla detrazione dall'imposta italiana secondo quanto stabilito dall'accordo stesso¹⁸⁷.

Stessa perdita di beneficio si verifica anche nel caso inverso, in applicazione della disciplina dell'art. 169 Tuir, dove la normativa interna prevale su quella convenzionale in quanto più favorevole per il contribuente¹⁸⁸.

Questa situazione, esaminata dall'Agenzia delle Entrate¹⁸⁹, non risulta però sempre di possibile applicazione. Infatti, nel caso specifico preso in esame, è presente

¹⁸⁷ Esempio tipico è dato dalla Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e la Romania la quale stabilisce che “Se un residente in Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in Romania, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'art. 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente. In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Romania”.

¹⁸⁸ In tal senso A. Gulisano, G. Molinaro, *Credito per imposte pagate all'estero in presenza di convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Corriere Tributario*, fascicolo n. 34, 2008, pag. 2795-2798.

¹⁸⁹ Risoluzione n. 277/E dell'Agenzia delle Entrate del 3 luglio 2008, “ Caso di una società residente in Italia, la quale si trova ad operare all'estero per conto di una società avente sede in Kazakhstan, la prestazione è effettuata con proprio apporto sia personale che di attrezzature per un

una società italiana che si trova ad operare all'estero, per conto di una società del Kazakhstan, con il quale l'Italia ha stipulato una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni. Tale società italiana opera con il proprio apporto personale e materiale, andando a subire un'imposizione all'estero a titolo di ritenuta d'acconto e sulla quale richiede l'applicazione dell'art. 165 Tuir per beneficiare del diritto della detrazione dall'imposta italiana a titolo di credito d'imposta. Analizzando la disciplina convenzionale, la quale dovrebbe prevalere su quella interna, notiamo che questa prevede l'imponibilità dei redditi prodotti in detti Stati o comunque prodotti nell'altro Stato tramite una stabile organizzazione¹⁹⁰.

Così come definita dalla convenzione, la disciplina, applicata allo specifico caso, non darebbe diritto all'applicazione della stessa e quindi al metodo del credito d'imposta in essa contenuto. Tale negazione potrebbe apparire come un possibile diritto di far applicare la disciplina generale dell'art. 165, che in combinato disposto con l'art. 162, il quale non è stato esplicitamente richiamato nel caso in esame, in tema di stabili organizzazioni, consentirebbe il beneficio, a favore della società italiana, del credito d'imposta. In realtà non è stata data soluzione positiva al problema posto, ma al contrario la non applicabilità della Convenzione al caso in esame è stata estesa anche alla disciplina generale dell'art. 165 Tuir e l'unico rimedio posto a favore del contribuente è stato ravvisato nella possibilità di proporre istanza di rimborso alle Autorità del Paese estero in cui la ritenuta è stata indebitamente operata¹⁹¹. A fondamento di tale decisione si ritiene infatti che può sussistere la possibilità di

periodo di circa 6 mesi. Tra i due Stati coinvolti è in vigore una convenzione internazionale, la quale non viene interpellata, ma è richiesta l'applicazione della disciplina del credito d'imposta per l'imposta pagata all'estero a titolo di ritenuta alla fonte"

¹⁹⁰ Definita dalla Convenzione stessa come "una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività, in particolare comprende un cantiere di costruzione, di montaggio o di installazione o i servizi di supervisione ad essi collegati, ma solo quando detto cantiere o detta installazione abbiano durata superiore a 12 mesi".

¹⁹¹ In tal senso Risoluzione n. 277/E dell'Agenzia delle Entrate del 3 luglio 2008.

prevalenza della disciplina interna su quella convenzionale, qualora questa sia più favorevole sull'ultima, ma quanto disposto dall'art. 169 Tuir non risulta possibile per quei casi che vedono un diretto conflitto e una diretta violazione di quanto previsto dalla Convenzione da parte della normativa interna¹⁹².

Analizzando quindi il problema della criticità dei rapporti tra la normativa interna dell'art. 165 e la normativa convenzionale, si nota che in presenza di entrambe, ma soprattutto in caso di conflitto tra le due disposizioni non è sempre semplice capire quale sia più idonea ad essere applicata al caso in esame.

Sul tema dei rapporti tra ordinamenti giuridici interni e internazionali è intervenuta, inoltre, una riforma costituzionale, la legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001 per quanto attiene all'art. 117 della nostra Costituzione, la quale ha fornito una copertura costituzionale alle Convenzioni le quale siano state inserite all'interno del nostro regolamento da apposite norme attuatrici di derivazione parlamentare¹⁹³.

La prevalenza sostenuta dalla riforma e disciplinata dall'art. 117 è stata confermata anche dalla Corte Costituzionale¹⁹⁴, la quale precisa che sussiste la prevalenza della normativa convenzionale su quella interna, e qualora vengano a crearsi dei contrasti, questi devono prescindere dall'ordine temporale di entrata in vigore delle norme, ma non possono prescindere da una questione di legittimità costituzionale. Infatti, secondo la Corte¹⁹⁵, il giudice comune, nell'applicazione della disciplina, deve andare a risolvere il conflitto tra le due normative, andando ad interpretare la normativa

¹⁹² In tal senso A. Gulisano, G. Molinaro, *Credito per imposte pagate all'estero in presenza di convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Corriere Tributario*, fascicolo n. 34, 2008, pag. 2795-2798.

¹⁹³ In tal senso P. Tarigo, *Criteri di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rassegna Tributaria*, fascicolo n. 6, 2009, pag. 1610- 1629.

¹⁹⁴ Sentenza della Corte Costituzionale n. 348 del 24 ottobre 2007, paragrafi 4.3 e 4.5; Sentenza della Corte Costituzionale n. 349 del 24 ottobre 2007, paragrafo 6.2.

¹⁹⁵ Sentenza della Corte Costituzionale n. 349 del 24 ottobre 2007, paragrafo 6.2.

interna in modo conforme alla normativa internazionale, nei limiti che gli sono permessi dai testi delle due norme in esame, non andando quindi a disapplicare la normativa interna o quella internazionale, ma piuttosto cercando un collegamento tra le due, se possibile altrimenti deve essere investita la Corte Costituzionale stessa per una questione di legittimità costituzionale¹⁹⁶.

Appare quindi chiaro che la criticità dei rapporti intercorrenti tra la normativa interna dell'art. 165 e le normativa internazionale delle convenzioni contro le doppia imposizioni non trovi una soluzione unanime e conforme alle molteplici situazioni che si presentano, ma al contrario sta al legislatore interno, sulla base di quanto contenute nelle norme e quanto disposto dalla Corte, trovare una soluzione adottabile in qualsiasi caso.

¹⁹⁶ In tal senso P. Tarigo, *Criteri di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rassegna Tributaria*, fascicolo n. 6, 2009, pag. 1610- 1629.

3.3. Il credito d'imposta riconosciuto nei confronti di redditi prodotti nei paradisi fiscali

Un ulteriore problema che merita attenzione è rappresentato dal fatto in cui il contribuente si ritrovi a produrre redditi all'estero, in uno Stato della fonte sottoposto ad una fiscalità privilegiata, nei cosiddetti paradisi fiscali.

Nel nostro ordinamento non esiste una specifica definizione di paradisi fiscali, ma questa può essere ravvisabile nella distinzione operata, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sui vari Stati in due liste la White List e la Black list¹⁹⁷, l'accesso a quest'ultima lista viene applicato a quegli Stati che prevedano un prelievo fiscale nullo o comunque significativamente più basso rispetto al normale livello di tassazione fiscale previsto dallo Stato italiano¹⁹⁸; oltre ciò la normativa italiana¹⁹⁹ prevede l'accesso ai paradisi fiscali anche nei casi in cui non sia attuato uno adeguato scambio di informazioni da parte dello Stato estero con lo Stato italiano.

Tali paradisi fiscali possono essere classificati in diverse categorie²⁰⁰: a) *Pure Tax Haven*, dove non è presente alcun tipo di tassazione del reddito o del patrimonio, oppure ne impone una soltanto, garantendo però l'assoluto segreto di informazioni, soprattutto quelle a carattere bancario e finanziario, che sono quelle che maggiormente influenzano le scelte di investimento; b) *No Taxation On Foreign income havens*, i quali

¹⁹⁷ Tale lista dei Paesi Black list è stata introdotta nell'elenco della legge 448/1998, modificata con decreto legge n. 40 del 25 Marzo 2010, modificato e poi convertito dalla legge n. 73 del 22 Maggio 2010.

¹⁹⁸ In tal senso G. Caramignoli, *Black list e paradisi fiscali*, Repubblica di San Marino, 2011, pag. 24-27.

¹⁹⁹ Art. 1 comma 678 L. 190/2014 "Ai fini dell'applicazione delle disposizioni dell'art. 110, comma 10 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 Dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni, nelle more dell'emanazione del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di cui all'art. 168-bis del medesimo testo unico, l'individuazione dei regimi fiscali privilegiati è effettuata, con Decreto del ministero dell'economia e delle finanze, con esclusivo riferimento alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni".

²⁰⁰ In tal senso Degregori & Patners, *Teoria e pratica dei mercati finanziari – Parte I*, Milano, 2014 pag. 367-368.

prevedono una tassazione solo per i redditi prodotti all'interno dello Stato stesso da qualsiasi tipo di soggetto passivo, sia persona fisica che persona giuridica; c) *Low Taxation* prevede una tassazione sul reddito, indipendentemente dal luogo in cui è stato prodotto, solamente tale tassazione è molto limitata; d) *Special Taxation* adottato da quegli Stati in cui il sistema fiscale può essere paragonabile a quello degli Stati a tassazione normali, quali ad esempio l'Italia, ma che consentono la costituzione di società in modo particolarmente flessibile.

Incrociando la definizione appena data di paradiso fiscale con la disciplina in vigore del credito d'imposta potrebbe sorgere il dubbio della non applicabilità di quest'ultima ai redditi prodotti in quei Paesi che godono di una fiscalità privilegiata, qualora non sia in vigore una specifica convenzione internazionale tra i due Stati coinvolti che disciplini la situazione in esame. Tale dubbio sorge in ragione del fatto che la disciplina del credito d'imposta prevede la sua applicazione nei casi in cui lo Stato estero della fonte applichi un'imposta sul reddito estero, la quale sia uguale o comunque simile all'imposta che sarebbe stata applicata dal nostro ordinamento qualora il reddito fosse stato prodotto in Italia²⁰¹.

Infatti la disciplina dell'art. 165 TUIR riferita al credito d'imposta prevede che questo spetti in presenza del pagamento, a titolo definitivo, di imposte estere, su un reddito estero che rientra a far parte del reddito complessivo nel nostro ordinamento, le quali devono essere assimilabili alle imposte in vigore nel nostro ordinamento tributario.

²⁰¹ In tal senso S. Servadio, *Credito per imposta pagate in territori black-list*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 32, 13Agosto 2007, pag. 21-23.

Sulla questione è intervenuta l’Agenzia delle Entrate²⁰² a seguito di un interpello posto dalla società di intermediazione mobiliare, avente sede in Italia, la quale intendeva procedere all’acquisizione di obbligazioni emesse da una società finanziaria residente in Gibilterra²⁰³ e indirettamente controllata da un soggetto comunitario.

È bene sottolineare che, in questo caso, non è presente una convenzione internazionale tra il nostro Paese e lo Stato della fonte, il quale beneficia di una fiscalità privilegiata e prevede una ritenuta alla fonte sugli interessi pagati ai non residenti pari al 35%.

Il problema riguarda la possibilità di applicazione della disciplina dell’art. 165 TUIR all’importo prelevato dallo Stato della fonte, in quanto questo è classificato come paradiso fiscale. A sostegno di una soluzione positiva vengono poste diverse argomentazioni²⁰⁴: innanzitutto non sussiste nessuna limitazione all’applicazione della disciplina qualora i redditi esteri siano prodotti in Stati considerati a fiscalità privilegiata; inoltre, la norma in esame non fa richiesta che sia presente una Convenzione internazionale tra i due Stati coinvolti, ma l’unica richiesta esplicita prevista è data dal fatto che le tre condizioni richieste ai fini dell’applicazione della disciplina del credito d’imposta sono state rispettate.

A favore di tale posizione si ritrova anche l’Agenzia delle Entrate²⁰⁵ la quale, dopo aver riscontrato la non presenza di una Convenzione internazionale per il caso in esame, incentra la sua analisi sui tre elementi principali che devono sussistere per l’applicazione della disciplina del credito d’imposta.

²⁰² In tal senso Risoluzione n. 147/E dell’Agenzia delle Entrate, Roma, 2007.

²⁰³ Ai sensi dell’art. 1, comma 1, del decreto ministeriale 21 novembre 2001 Gibilterra è considerata un territorio a fiscalità privilegiata e rientrando quindi nei Paesi Black List.

²⁰⁴ In tal senso S. Servadio, *Credito per imposte pagate in territori black-list*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 32, 13 Agosto 2007, pag. 21-23.

²⁰⁵ In tal senso Risoluzione n. 147/E dell’Agenzia delle Entrate, Roma, 2007.

Per quanto riguarda la produzione del reddito estero, secondo l'art. 23 TUIR nella sua lettura speculare, sono considerati tali quei redditi che se prodotti in Italia sarebbero sottoposti a tassazione. Nel caso preso in esame, sono considerati prodotti nel territorio dello Stato “i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetto residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali²⁰⁶”.

Seguendo questa impostazione, seppur in assenza di un accordo, in tale disciplina del credito d'imposta rientrano, secondo quanto previsto per il primo requisito, anche quei redditi che vengono prodotti nei paradisi fiscali, ricompresi poi nel reddito complessivo, sottoposto a tassazione in Italia²⁰⁷.

Per quanto invece concerne le imposte assolute all'estero, la disciplina richiede espressamente che queste devono essere state pagate allo Stato della fonte in modo definitivo ed inoltre devono essere irripetibili²⁰⁸; in riferimento a quest'ultimo aspetto, deve essere inteso che l'imposta non è più ripetibile, cioè non può più subire modifiche che risultino a favore del contribuente stesso, mentre risultano irrilevanti eventuali modifiche che risultino sfavorevoli per il soggetto, quali ad esempio la possibilità di sottoporre ad accertamento dei redditi da parte delle Amministrazioni finanziarie degli Stati esteri²⁰⁹.

²⁰⁶ Art. 23, comma 1, TUIR

²⁰⁷ In tal senso G. Di Muro, *Il paradiso fiscale non preclude l'accesso al credito d'imposta*, in *Fisco Oggi*, 28 giugno 2007.

²⁰⁸ In tal senso, V. Uckmar, C. Garbarino in *“Aspetti fiscali delle operazioni internazionali”*, Milano 1995, pag. 207-210; sull'argomento è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 50/E del 12 giugno 2002.

²⁰⁹ In tal senso Risoluzione n. 147/E dell'Agenzia delle Entrate, Roma, 2007.

In ragione di quanto esposto in riferimento ai tre requisiti fondamentali, e soprattutto in riferimento alla loro presenza nei casi presi in esame, l’Agenzia delle Entrate²¹⁰ afferma che il credito d’imposta, ai sensi dell’art. 165 TUIR, spetti a prescindere dal fatto che il reddito sia prodotto in uno Stato a fiscalità privilegiata o meno, in quanto non esiste anche uno specifico divieto di applicazione della disciplina stessa per i paesi facenti parti la Black List²¹¹.

²¹⁰ In tal senso Risoluzione n. 147/E dell’Agenzia delle Entrate del 28 giugno 2007.

²¹¹ In tal senso G. Di Muro, *Il paradiso fiscale non preclude l’accesso al credito d’imposta*, in *Fisco Oggi*, 28 giugno 2007, “Inoltre, ricorda l’Agenzia, anche la disciplina in materia di imprese controllate estere stabilisce che il socio residente in Italia, in relazione alla tassazione separata dovuta sui redditi conseguiti dalla società controllata estera, stabilita in uno Stato black list, ha diritto al riconoscimento di un credito d’imposta indiretto, in misura corrispondente alle imposte pagate all’estero a titolo definitivo”; S. Servadio, *Credito per imposte pagate in territori black-list*, in *Pratica fiscale e professionale*, fascicolo n. 32, del 13 agosto 2007.

3.4. Credito d'imposta per immobili siti all'estero: introduzione dell'Ivie, caso particolare del Regno Unito

Il credito per le imposte assolte all'estero trova collocazione nell'ambito della tassazione dei redditi sia delle persone giuridiche che delle persone fisiche. Soprattutto con riferimento a quest'ultime, l'istituto in esame va ad assumere rilievo nel caso in cui ci sia la proprietà da parte del soggetto passivo di immobili siti all'estero, i quali, sotto forma di redditi fondiari, rientrano a far parte del reddito complessivo sottoposto a tassazione.

Un problema di particolare interesse è rappresentato dalla situazione in cui un soggetto passivo residente nel nostro Paese possieda un immobile sito nel Regno Unito.

Analizzando questo particolare caso gli elementi principali da prendere in considerazione ed analizzare sono: a) l'imposizione italiana applicata agli immobili siti all'estero, b) l'imposizione applicata nel Regno Unito agli immobili siti nel proprio territorio, c) la convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra Italia e Regno Unito.

L'ordinamento tributario italiano ha recentemente introdotto l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, la cosiddetta IVIE²¹².

Tale imposta è dovuta sui terreni e fabbricati, a prescindere dall'uso a cui sono destinati, detenuti all'estero, sia a titolo di proprietà sia si altro diritto reale, da parte di persone fisiche residenti in Italia²¹³. Dalla finalità dell'imposta emerge ancora una volta il concetto della residenza da un punto di vista fiscale, infatti sono considerate residenti

²¹² Introdotta dal D.L. n. 201 del 6 Dicembre 2011, art. 19 comma 13 "A decorrere dal 2012 e' istituita un'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato".

²¹³ In tal senso Centro Studi Fiscali, *Unico 2014 – Imprese individuali ed esercenti arti e professioni*, Trento, 2014, pag. 589-595.

nel territorio dello Stato le persone fisiche che sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o comunque hanno il domicilio o la residenza nel territorio italiano ai sensi del codice civile²¹⁴. Oltre a tali soggetti, però, sono considerati residenti anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato²¹⁵.

Volendo quindi classificare i soggetti passivi dell'Ivie²¹⁶, questi risultano essere:

a) il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni, destinati a qualsiasi uso; b) il titolare di diritti reali, quali uso, usufrutto, abitazione, enfiteusi e superficie; c) il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali; d) il locatario di immobili concessi in locazione²¹⁷.

Nel caso di soggetto passivo titolare di diritti reali si deve, però, fare riferimento a istituti simili previsti dall'ordinamento estero nel quale l'immobile è situato, che nel caso di immobili situati in Paesi di *common law*, quale appunto il Regno Unito, prevede due diritti: uno di proprietà fondiaria assoluta, definito *freehold*, e uno di possesso del bene, definito *leasehold*, ed proprio quest'ultimo che viene ritenuto più simile ai diritti reali disciplinati dal nostro ordinamento, comportando quindi che il pagamento dell'imposta ricada su di essi e non su chi esercita la proprietà fondiaria²¹⁸.

²¹⁴ Art. 2 TUIR comma 2 "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile".

²¹⁵ Art 2 TUIR comma 2-bis "Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale".

²¹⁶ Art. 19 D.L. 201/2011 comma 14 "Soggetto passivo dell'imposta di cui al comma 13 e' il proprietario dell'immobile ovvero il titolare di altro diritto reale sullo stesso. L'imposta e' dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si e' protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si e' protratto per almeno quindici giorni e' computato per intero".

²¹⁷ In tal senso Centro Studi Fiscali, *Unico 2014 – Imprese individuali ed esercenti arti e professioni*, Trento, 2014, pag. 589-595.

²¹⁸ In tal senso Circolare n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate del 2 Luglio 2012, pag. 5-7.

Individuati i soggetti passivi dell'imposta, occorre andare a capire su cosa viene calcolata, quindi quale è la sua base imponibile. Come regola generale, la disciplina dell'imposta individua la base imponibile nel valore dell'immobile rappresentato dal costo risultante dall'atto, qualora sussista un diritto di proprietà sull'immobile, o dal contratto, in caso di diritti reali sull'immobile²¹⁹. Tale regola generale, però, subisce delle variazioni nei casi in cui l'immobile sia sito in Paesi facenti parte l'Unione Europea o in Paesi che hanno aderito all' Spazio Economico Europeo; in tali situazioni, infatti il valore dell'immobile risulta essere quello catastale, determinato secondo le regole vigenti nel Paese estero ai fini dell'assolvimento delle imposte previste dall'ordinamento tributario estero²²⁰, nel caso di immobili siti nel Regno Unito, infatti, per determinare il valore dell'immobile viene presa a riferimento l'imposta *Council Tax*.

Così determinata, la base imponibile viene sottoposta all'applicazione dell'aliquota dell'Ivie, individuata nella misura dello 0,76 %. Non sempre però tale imposta è dovuta, infatti qualora il valore complessivo dell'immobile stesso risulti inferiore a 26.381 euro circa e la relativa imposta non superi i 200 euro si è esentati dall'Ivie²²¹.

Ai fini dello studio condotto sul credito per le imposte assolate all'estero, è importante evidenziare che dall'Ivie risultante dal calcolo appena esposto deve essere detratto il credito d'imposta pari all'imposta patrimoniale eventualmente versata allo

²¹⁹ In tal senso Centro Studi Fiscali, *Unico 2014 – Imprese individuali ed esercenti arti e professioni*, Trento, 2014, pag. 589-595.

²²⁰ In tal senso Circolare n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate del 2 Luglio 2012, pag. 5-7.

²²¹ In tal senso Centro Studi Fiscali, *Unico 2014 – Imprese individuali ed esercenti arti e professioni*, Trento, 2014, pag. 594-595.

Stato estero nel medesimo periodo d'imposta relativa all'immobile in esame²²². Per facilitare tale passaggio, la stessa Agenzia delle Entrate ha individuato tutte le imposte di natura patrimoniale, applicate dai Paesi dell'Unione Europea o aderenti allo Spazio Economico Europeo, che hanno diritto di essere detratte dall'Ivie²²³.

Infine, è onere del contribuente dichiarare nella propria dichiarazione sia il valore degli immobili situati all'estero sia il valore dell'imposta da versare. A riguardo, infatti, l'Amministrazione Finanziaria ha preposto un apposito riquadro, denominato quadro RW nel Modello Unico Persone Fisiche²²⁴ nel quale deve essere indicato il valore dell'immobile in valuta.

Altro elemento da considerare ai fini dell'analisi del problema, è rappresentato dall'imposta applicata sugli immobili nel Paese estero, in questo caso l'imposta applicata dal Regno Unito.

Il tributo inglese applicato agli immobili situati nel territorio di Inghilterra, Scozia e Galles è rappresentato dalla *Council Tax*. Tale imposta ha la natura di tributo municipale, imposto al fine di contribuire al finanziamento di spese pubbliche, quali la pulizia delle strade e la raccolta dei rifiuti²²⁵.

Essendo il Regno Unito un sistema di *common law*, questo prevede che per regola generale tutti gli immobili appartengono alla Corona, la quale attribuisce ai

²²² Art. 19 D.L. 201/2011 comma 16 "Dall'imposta di cui al comma 13 si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui e' situato l'immobile. Per gli immobili situati in Paesi appartenenti alla Unione europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, dalla predetta imposta si deduce un credito d'imposta pari alle eventuali imposte di natura patrimoniale e reddituale gravanti sullo stesso immobile, non già detratte ai sensi dell' articolo 165 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".

²²³ In tal senso Tabella 1 – Elenco Paesi UE e SEE, colonna 3 contenuta in Circolare n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate del 2 Luglio 2012.

²²⁴ In tal senso www.agenziaentrate.gov.it in Dichiarazione dei Redditi, Modello Unico 2015 persone Fisiche.

²²⁵ In tal senso R. Martin, *L'IVIE per gli immobili situati in Francia e Regno Unito*, in *Fisco* 7, 07/2014.

singoli soggetti passivi diritti relativi agli stessi in relazione ai loro interessi; tali diritti sono il *freehold*, il quale ha durata illimitata ed è assimilabile al nostro diritto di proprietà, e il *leasehold*, il quale invece prevede la concessione del diritto del possesso dell'immobile ad un soggetto per un periodo di tempo limitato, assimilabile quindi ai nostri diritti reali.

Secondo la distinzione appena descritta, la *Council Tax* deve essere assolta dall'inquilino e non dal proprietario del fondo, qualora questo sia concesso in locazione, mentre nel caso di immobile non locato l'imposta ricade sul proprietario dello stesso²²⁶.

Tale imposta comunale sugli immobili non presenta un aliquota fissa da applicare alla base imponibile, ma al contrario nel Regno Unito gli immobili vengono classificati, a seconda del loro valore catastale, in classi di valore, a ciascuna delle quali è attribuita una specifica aliquota ai fini del calcolo della *Council Tax*, dalla quale devono essere poi detratti eventuali sconti o esenzioni dovute alle condizioni personali del soggetto passivo²²⁷.

Analizzate le due imposte, relative all'immobile sito all'estero, che devono essere assolte dal soggetto passivo residente in Italia e possedente un immobile nel Regno Unito, occorre andare ad individuare i possibili rimedi a tale situazione, in quanto rilevante ai fini della doppia imposizione internazionale.

Per prima cosa è bene specificare che tra l'Italia e il Regno Unito è in vigore una Convenzione internazionale per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito²²⁸.

²²⁶ In tal senso *Local Government Finance Act 1992 – Council Tax* collocata in www.gov.uk.

²²⁷ In tal senso *Local Government Finance Act 1992 – Council Tax* collocata in www.gov.uk.

²²⁸ Convenzione firmata a Pallanza il 21 ottobre 1981 e ratificata con legge n. 329 del 5 novembre 1990, entrata in vigore dal 31 dicembre 1990.

Tale Convenzione viene applicata con riferimento a²²⁹: a) imposta sul reddito (*the income tax*), imposta sulle società (*the corporation tax*), l'imposta sugli utili di capitale (*the capital gains tax*) e l'imposta sul reddito derivante dal petrolio (*the petroleum revenue tax*) per quanto riguarda il Regno Unito; b) l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi per quanto riguarda l'Italia.

Oltre a tali casi tipici di imposte, la Convenzione viene applicata anche a seguito di modifiche intervenute all'interno degli ordinamenti tributari coinvolti con riferimento a imposte di natura identica o comunque analoga a quelle già previste²³⁰.

Esaminando quindi il caso di un soggetto residente in Italia, il quale possiede un immobile sito nel Regno Unito, possiamo concludere che questi si trova a dover assolvere l'imposta in Italia rappresentata dall'Ivie e l'imposta nel Regno Unito nella misura della *Council Tax*. Tale situazione, così come descritta, sembrerebbe un tipico caso di doppia imposizione internazionale.

Seguendo le regole poste a rimedio della doppia imposizione internazionale queste risultano essere contenute all'interno della Convenzione stessa, la quale prevale sulla normativa interna e quindi di conseguenza anche sul metodo del credito per le imposte assolate all'estero come disciplinato dall'art. 165 TUIR.

La Convenzione stabilisce che le imposte assolate nel Regno Unito devono essere detratte dall'imposta italiana, fino a concorrenza di quest'ultima²³¹.

²²⁹ Si veda art. 2 – Imposte considerate comma 1 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito.

²³⁰ Si veda art. 2 – Imposte considerate comma 2 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito.

In realtà il caso in esame non risulta essere proprio una situazione di doppia imposizione internazionale, eliminando quindi il diritto alla detrazione dall'imposta italiana, in questo caso l'Ivie, dell'imposta estera, rappresentata dalla *Council Tax*²³².

A sostegno di tale disposizione è intervenuta l'Agenzia delle Entrate²³³, affermando che la *Council Tax* viene presa in considerazione, in ambito IVIE, ai soli fini del calcolo della base imponibile alla quale applicare l'imposta italiana²³⁴, senza però dare diritto alla detrazione dall'Ivie della parte assolta nel Regno Unito.

Tale non detraibilità sembrerebbe andare contro a quelle che sono le regole che stanno alla base di uno dei rimedi alla doppia imposizione internazionale, il metodo del credito per le imposte assolute all'estero, in quanto questo prevede la sua applicabilità per imposte identiche o comunque analoghe applicate sulla medesima base imponibile.

In realtà, come precisato anche dall'Agenzia delle entrate, non pare ci sia una violazione della norma, in quanto questo particolare requisito della uguaglianza delle imposte applicate alla medesima base imponibile non sussista in questo specifico caso²³⁵. Infatti l'Ivie risulta essere un'imposta sul valore degli immobili siti all'estero e ha natura patrimoniale, mentre la corrispondente imposta estera, la *Council Tax*, seppur applicata al valore dell'immobile sito nel Regno Unito, viene classificata come un'imposta per servizi, in ragione della sua applicazione e soprattutto della sua destinazione.

²³¹ Si veda art. 24 – Eliminazione della doppia imposizione comma 3 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e d'Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito.

²³² In tal senso Tabella 1 – Elenco Paesi UE e SEE, colonna 3 contenuta in Circolare n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate del 2 Luglio 2012.

²³³ In tal senso Circolare n. 28/E del 02 Luglio 2012 e Circolare n.75/E del 06 Novembre 2013 dell'Agenzia delle Entrate.

²³⁴ In tal senso Tabella 1 – Elenco Paesi UE e SEE, colonna 2 contenuta in Circolare n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate del 2 Luglio 2012.

²³⁵ In tal senso Circolare n. 28/E del 02 Luglio 2012 dell'Agenzia delle Entrate.

Tale caso sta a testimoniare il fatto che non basta avere due imposte, una italiana e una estera, applicate alla medesima base imponibile dello stesso soggetto passivo nello stesso periodo d'imposta, affinché si verifichi il fenomeno della doppia imposizione internazionale, dando quindi diritto all'applicazione dei possibili metodi posti a rimedio della stessa, siano essi rappresentati dalle Convenzioni Internazionali piuttosto che dalla disciplina generale del credito d'imposta.

Infatti soprattutto, nel caso dell'applicazione della disciplina del credito d'imposta, magari anche in sostituzione ad una Convenzione in vigore in quanto quest'ultima risulti essere sfavorevole per il contribuente stesso, deve essere fatta particolare attenzione a tutti gli elementi, ritenuti come necessari, ai fini del sorgere della sua applicazione, in quanto basta anche una minima differenza che il problema della doppia imposizione internazionale non viene a crearsi o comunque non si ha il diritto di applicazione della suddetta disciplina.

BIBLIOGRAFIA

- P.ADONNINO, *Doppia imposizione*, Roma, 1989
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 50/E*, del 12 Giugno 2002
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 28/E*, del 02 Luglio 2012
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 9/E*, del 05 Marzo 2015
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Risoluzione n. 59/E*, 1999
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Risoluzione n. 69/E*, del 1 giugno 2005
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Risoluzione n. 147/E*, 2007
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Risoluzione n. 277/E*, del 3 luglio 2008
- S.ALDOVISI, *Doppia imposizione*, in *Fiscalità internazionale*, 2011
- A.AMATUCCI, *Responsabilità fiscale limitata e libertà di stabilimento*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2001, n.2
- F.BATISTONI FERRARA, B.BELLE', *L'imposta sul reddito delle imprese commerciali*, Padova, 2007
- A.BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967
- C.BERLIRI, L.PERRONE, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006
- M.BREGOLATI, *Saggio di imposizione internazionale*, in www.misterfisco.it
- G.CARAMIGNOLI, *Black list e paradisi fiscali*, Repubblica di San Marino, 2011
- L.CARPENTIERI, R.LUPI, D.STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003
- CENTRO STUDI FISCALI, *Unico 2014 – Imprese individuali ed esercenti arti e professioni*, Trento, 2014

F.CIRELLI, N.COLANGELO, L.GALEAZZI, *I rapporti internazionali*, Milano, 1997

COMM. TRIB. PROV. DI PARMA, sez. I, n. 221/01/10 in *Rivista di Diritto Tributario*, 2010

CONVENZIONE INTERNAZIONALE PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI E PREVENIRE LE EVASIONI FISCALI IN MATERIA DI IMPOSTE SUL REDDITO tra Italia e Regno Unito, in www.fiscooggi.it

CORTE COSTITUZIONALE, *Sentenza n. 348*, 24 ottobre 2007, paragrafi 4.3-4.5

CORTE COSTITUZIONALE, *Sentenza n. 349*, 24 ottobre 2007, paragrafo 6.2

E.DE MITA, *Principi di diritto tributario*, VI edizione, Milano, 2011

DEGREGORI & PATNERS, *Teoria e pratica dei mercati finanziari – Parte I*, Milano, 2014

G.DI MURO, *Il paradiso fiscale non preclude l'accesso al credito d'imposta*, in *Fisco Oggi*, 2007

H.DORN, *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni*, in *Rivista di diritto finanziario scienze delle finanze*

A.DRAGONETTI, V.PIACENTINI, A.SFONDRINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2008

A.FANTOZZI, K.VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, Torino, 1990

A.GAFFURI, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, Milano, 2008

C.GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990

A. GULISANO, G. MOLINARO, *Credito per imposte pagate all'estero in presenza di convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Corriere Tributario*, fascicolo n. 34, 2008

G.LETTIERI, *Compendio di scienze delle finanze*, Santarcangelo di Romagna, 2011

D.LIBURDI, *Imposte estere, credito ampio*, in *Italia oggi*, fascicolo n. 55, 2015

COUNCIL TAX, in *LOCAL GOVERNMENT FINANCE ACT 1992*, www.gov.uk

A.MANZITTI, *Operazioni internazionali e fiscalità*, Milano, 1987

R.MARTIN, *L'IVIE per gli immobili situati in Francia e Regno Unito*, in *Fisco* 7, fascicolo n. 7, 2014

S.MAYR, *La disciplina del credito d'imposta per redditi esteri*, in *Bollettino Tributario*, fascicolo n. 10, 2005

F.MENTI, *Il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero dopo il D.P.R. 30/12/1980 n. 897*, in *Bollettino Tributario*, 1981

METTESI, *Credito per le imposte estere. Determinazione in ipotesi di produzione di reddito in diversi Stati esteri*, in *Fisco*, 2005

R.MICHELUTTI, *Aspetti problematici in tema di riporto di eccedenze di crediti per imposte estere*, in *Corriere Tributario*, fascicolo n. 27, 2005

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Circolare n. 304*, 02/12/1997

A.MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990

MODELLO OCSE in www.oecd.org

MODELLO UNICO 2015, in *Dichiarazione dei Redditi*, www.agenziaentrate.gov.it

- N.MONTUORI, E.VIAL, *Criticità nei rapporti tra l'art. 165 del Tuir e le disposizioni convenzionali per evitare le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, volume n. 47, fascicolo n. 1, 2005
- F.NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, in *Scritti di Diritto Tributario*, Messina, 1993
- P.ROSSI, *Il sistema del credito nel caso di perdite conseguite all'estero*, in *Fiscalità internazionale*, fascicolo 3, 2005
- S. SERVADIO, *Credito per imposta pagate in territori black-list*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 32, 13 Agosto 2007
- P. TARIGO, *Criteri di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rassegna Tributaria*, fascicolo n. 6, 2009
- F.TESAURO, *L'imposta sul reddito delle società*, Bologna-Roma, 2007
- V.UCKMAR, C.GARBARINO, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995
- P.VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milanofiori Assago, 2012