

PAOLA TARIGO

**Obbligo internazionale, dello Stato italiano,
di accreditalmento dell'imposta estera: il requisito, cui
è connesso, sancito dalla formula
"a meno che espresse disposizioni
della presente convenzione non vi si oppongano"**

estratto da

**RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW**

Numero 1 gennaio-aprile 2006

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO



LIBRERIA DELLO STATO

Obbligo internazionale, dello Stato italiano, di accreditamento dell'imposta estera:

il requisito, cui è connesso, sancito dalla formula "a meno che espresse disposizioni della presente convenzione non vi si oppongano"

Paola Tarigo

SOMMARIO: 1. La peculiarità della formula "a meno che espresse disposizioni della presente convenzione non vi si oppongano" a riguardo dell'obbligo internazionale dello Stato italiano di accreditamento dell'imposta estera. - 2. La formula di "conformità" utilizzata a riguardo dell'altro Stato contraente. - 3. Valore sistematico del requisito di conformità: necessità di un collegamento del fatto, ai sensi delle norme del trattato, ad entrambi gli ordinamenti interni degli Stati contraenti. - 4. Identità di valore sistematico del requisito espresso dalla peculiare formula italiana. - 5. La compresenza delle due formule quale espressione di un principio di reciprocità e le sue implicazioni con particolare riguardo alla sussistenza di clausole di accreditamento dell'imposta figurativa (tax sparing credit e matching credit).

1. La peculiarità della formula "a meno che espresse disposizioni della presente convenzione non vi si oppongano" a riguardo dell'obbligo internazionale dello Stato italiano di accreditamento dell'imposta estera.

Nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio stipulati tra Stati membri dell'OCDE¹ è, notoriamente, contenuta una disciplina dei metodi che ciascuno Stato contraente, nella sua qualità di Stato di residenza convenzionale², è obbligato ad adottare, al congiunto realizzarsi di una pluralità di circostanze, in funzione di eliminare la doppia imposizione giuridica che incide su un identico fatto, reddituale o patrimoniale, connotato da uno o più elementi di estraneità: un "doppio d'imposta", per ciò, a carattere internazionale.

Nei suddetti trattati tale disciplina è, di regola, formulata sulla base del modello OCDE, in cui è contenuta negli artt. 23A e 23B, articoli che entrambi stabiliscono in maniera espressa, nella prima parte della previsione, un requisito di conformità.

Infatti, la formula della previsione nel modello OCDE, pressoché immodificata, nel punto specifico, dalla versione del 1963 a quella odierna del 2005, è la seguente: "Se un residente di uno Stato contraente riceve redditi o possiede un patrimonio che, in

¹ Peraltro, il Modello è preso, sempre più, a riferimento anche nelle negoziazioni bilaterali tra stati membri e stati non membri, nonché in quelle che avvengono totalmente tra stati non membri, v.: OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, 2005, Introduction, 12-15.

² V. la disposizione che, nei trattati italiani, è contenuta nell'art. corrispondente all'art. 4, modello OCDE.

conformità alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili nell'altro Stato contraente, il primo Stato" - (art. 23A) - "esenta (...)" - oppure, (art. 23B) - "accorda: a) sull'imposta che esso riceve sui redditi di questo residente, una deduzione (...); b) sull'imposta che esso riceve sul patrimonio di questo residente, una deduzione (...)".

Se si esaminano, tuttavia, i trattati italiani in vigore, ed in particolare si analizza la previsione in oggetto di cui è destinatario lo Stato italiano, in qualità di Stato di residenza convenzionale, la formula "in conformità alle disposizioni della presente Convenzione" non appare.

Vi compare, invece, una formula differente. Se si assume come esempio la Conv. Italia-Francia, in essa è stabilito³: "Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in Francia, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito (...), 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 (...)".

La locuzione "a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano" è peculiare dello Stato italiano e ricorre in tutti i trattati, da esso stipulati, ancora in vigore - nella versione in tedesco, dove esistente: "es sei denn, dass dieses Abkommen dem entgegenstehende Vorschriften enthält"⁴ - con l'eccezione di un solo accordo, fra i più risalenti, costituito dalla Conv. Italia-Singapore, in cui si è, effettivamente, in presenza di una previsione del tutto singolare, essendo unicamente stabilito che l'inclusione nella base imponibile italiana degli elementi di reddito imponibili in Singapore possa avvenire "prescindendo da ogni altra disposizione della presente Convenzione"⁵: è questo, cioè, l'unico accordo dell'Italia in cui l'obbligo convenzionale di accreditamento, che ad essa deriva, non è espressamente riconnesso al suddetto requisito⁶.

La formula tipica italiana, oltre a non corrispondere, lessicalmente, al requisito di conformità del modello OCDE, non trova chiarimenti nel relativo commentario.

Benché la formula sia peculiare dell'Italia quale Stato di residenza convenzionale, la si ritrova, eccezionalmente, nei trattati italiani anche nella previsione di qualche altro Stato contraente, sempre nella sua qualità di Stato di residenza e sempre in ordine ad un obbligo di accreditamento⁷.

Nella sola Conv. Italia-Stati Uniti, oltre a comparire la classica formula italiana, ricorre, in aggiunta, anche l'altra, che vale a precisare, tuttavia, stante la peculiarità di

³ V.: art. 24, 1° par., Conv. Italia-Francia, resa esec. con l. 20/1992.

⁴ La versione in lingua tedesca è tratta dall'art. 24, 2° par., lett. a), Conv. Italia-Germania, resa esec. con l. 459/1992.

⁵ V.: art. 22, 2° par., Conv. Italia-Singapore, resa esec. con l. 575/1978.

⁶ In altri due trattati, pur essendovi previsione che l'Italia possa, "prescindendo da ogni altra disposizione della convenzione", includere nella base imponibile dei propri residenti tutti gli elementi di reddito, è ulteriormente disposto che la sussistenza dell'obbligo dell'Italia di dedurre, dalle proprie imposte, l'imposta sul reddito dell'altro stato contraente è subordinata al requisito che detto reddito non sia "esente" nell'altro stato "in virtù della presente Convenzione", v.: art. 21, 1° par., lett. b), Conv. Italia-Irlanda, resa esec. con l. 583/1974; art. 22, 2° par., Conv. Italia-Trinidad e Tobago, resa esec. con l. 167/1973. Non si tratta, per ciò, di eccezioni sul piano dei requisiti, bensì di differenze puramente lessicali.

⁷ V.: art. 23, 3° par., Conv. Italia-Mauritius, resa esec. con l. 712/1994; art. 23, 1° par., Conv. Italia-Pakistan, resa esec. con l. 313/1989; art. 25, 3° par., Conv. Italia-Romania, resa esec. con l. 680/1978.

questo accordo di estendere (indirettamente) il trattamento convenzionale ai cittadini, come il fatto debba essere "imponibile negli Stati Uniti ai sensi della Convenzione senza tener conto del paragrafo 2 (b) dell'art. 1 (Soggetti)", previsione riguardante i cittadini medesimi⁸.

2. La formula di "conformità" utilizzata a riguardo dell'altro Stato contraente.

Questa divergenza lessicale che caratterizza i trattati italiani a riguardo dell'Italia quale Stato di residenza convenzionale non si ripropone di regola, come premesso, a riguardo dell'altro contraente, allorché sia quest'ultimo ad essere così qualificabile. La disciplina stabilita in funzione di eliminare la doppia imposizione ripete fedelmente, in tale casi, la previsione di conformità del modello OCDE⁹.

Se si prende come esempio la Conv. Italia-Grecia, in cui è stabilito, per lo Stato greco di residenza convenzionale, il metodo dell'accREDITAMENTO dell'imposta estera, la disciplina è, infatti, così formulata: "Se un residente della Grecia riceve redditi o possiede un patrimonio che in *conformità* delle disposizioni della presente Convenzione sono *imponibili* in Italia, la Grecia deve accordare: a) una deduzione dall'imposta sul reddito di tale residente di ammontare pari all'imposta sul reddito pagata in Italia; b) una deduzione dall'imposta sul patrimonio (...)"¹⁰.

Analoga formula il requisito di conformità assume negli accordi bilaterali che stabiliscono il diverso metodo di esenzione. Ad esempio, nella Conv. Italia-Lussemburgo si stabilisce: "Se un residente del Lussemburgo possiede redditi od elementi di patrimonio che, *conformemente* alle disposizioni della presente Convenzione, sono *imponibili in Italia*, il Lussemburgo (...) esenta (...)"¹¹. Parimenti, nella Conv. Italia-Germania, il requisito trova analoga espressione a riguardo dell'obbligo di quest'ultimo Stato di escludere dalla base imponibile dell'imposta tedesca i redditi provenienti dall'Italia e gli elementi di patrimonio ivi situati, obbligo che sussiste, infatti, se detti elementi sono imponibili in Italia "*nach diesem Abkommen*"¹².

In un certo numero di trattati la disciplina dei metodi per eliminare la doppia imposizione non ricalca fedelmente il modello OCDE, e tra questi si pone lo stesso trattato Italia-Stati Uniti, bensì si caratterizza per la presenza, introduttiva alla disciplina, di un rinvio espresso al diritto interno. Prendendo ad esempio la Conv. Italia-Regno Unito, in essa, vi si stabilisce: "Fatte salve le disposizioni della legislazione del Regno Unito (...): a) l'imposta italiana dovuta ai sensi della legislazione italiana *conformemente alla presente Convenzione* (...) sugli utili o redditi provenienti da fonti site in Italia (...) è ammessa in deduzione dall'imposta del Regno Unito (...)"¹³.

In questo tipo di trattati - una minoranza - il requisito di conformità è stabilito, sebbene non con riferimento al fatto, bensì all'imposta, che, peraltro, presuppone, pur

⁸ V.: art. 23, 3° par., Conv. Italia-Stati Uniti, resa esec. con l. 763/1985.

⁹ Talvolta espressa anche: "in virtù", oppure, "ai sensi della presente Convenzione".

¹⁰ V.: art. 24, 3° par., Conv. Italia-Grecia, resa esec. con l. 445/1989.

¹¹ V.: art. 24, 1° par., lett. a), Conv. Italia-Lussemburgo, resa esec. con l. 747/1982.

¹² V.: art. 24, 3° par., lett. a), Conv. Italia-Germania.

¹³ V.: art. 24, 1° e 2° par., lett. a), Conv. Italia-Regno Unito, resa esec. con l. 329/1990.

sempre, la sussistenza di un fatto riconducibile ad una fattispecie d'imposta definita dall'ordinamento interno dello Stato di non-residenza (in questo caso, italiano).

Eccezionalmente in quest'ultimo tipo di trattati la "conformità" ha una collocazione particolare entro la disciplina: ad esempio nella Conv. Italia-Cipro è ad essa premessa ed è posta in modo espresso a riguardo di entrambi gli ordinamenti interni¹⁴; nelle Conv. Italia-Australia, Italia-Canada e Italia-Stati Uniti, è inserita nella cosiddetta *deemed source rule*, vale a dire nella previsione secondo cui, ai fini dell'applicazione della disciplina sui metodi per eliminare il doppio d'imposta, i redditi di un residente di uno Stato contraente, che siano *imponibili* nell'altro Stato contraente "in conformità alla presente Convenzione", si considerano provenienti da fonti situate in detto altro Stato¹⁵.

Solo pochissimi trattati italiani non prevedono espressamente il requisito di conformità per l'altro Stato contraente di residenza convenzionale¹⁶.

3. Valore sistematico del requisito di conformità: necessità di un collegamento del fatto, ai sensi delle norme del trattato, ad entrambi gli ordinamenti interni degli Stati contraenti.

Allorché i trattati italiani stabiliscono il requisito di conformità con la formula esaminata (*in accordance with the provisions of this Convention/conformément aux dispositions de la présente Convention/nach diesem Abkommen*), lo pongono in ordine ad un sovrastante requisito, di cui il primo può considerarsi una specificazione. Detto requisito consiste nella "imponibilità" del fatto reddituale o patrimoniale (*may be taxed/sonnt imposables/besteuert werden können*).

Ciò che i trattati italiani richiedono - per riconnettervi l'obbligo, dello Stato di residenza convenzionale, di accreditamento o quello di esenzione/esclusione - ponendo, tra gli altri, il duplice requisito che il fatto, reddituale o patrimoniale, sia imponibile, e lo sia in conformità alle norme della specifica convenzione, deve essere analizzato sotto due differenti profili: oggettivamente, valutando i contenuti dei due requisiti, ciò in cui consistono; soggettivamente, verificando a riguardo di quale ordinamento interno essi sono posti.

Innanzitutto, la rispondenza del fatto, a questo duplice requisito, è sicuramente stabilita dagli accordi bilaterali italiani con riguardo all'ordinamento dello Stato di non-residenza convenzionale¹⁷.

¹⁴ V.: art. 23, 1° par., Conv. Italia-Cipro, resa esec. con l. 564/1982: "Le leggi degli Stati contraenti continueranno a regolare l'imposizione dei redditi che sorgono in ciascuno degli Stati contraenti salvo che non vi siano esplicite contrarie disposizioni nella presente Convenzione. Quando i redditi sono soggetti ad imposta in entrambi gli Stati contraenti, la doppia imposizione sarà eliminata in conformità ai seguenti paragrafi del presente articolo".

¹⁵ V.: art. 24, 1° par., Conv. Italia-Australia, resa esec. con l. 292/1985; art. XXI, 3° par., Conv. Italia-Canada, resa esec. con l. 912/1978; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Stati Uniti.

¹⁶ V.: art. 24, 3° par., Conv. Italia-Ecuador, resa esec. con l. 377/1989; art. 22, 3° par., Conv. Italia-Filippine, resa esec. con l. 312/1989; art. 22, 2° par., Conv. Italia-Messico, resa esec. con l. 710/1994; art. 22, 3° par., Conv. Italia-Singapore; art. 24, 3° par., Conv. Italia-Sri Lanka, resa esec. con l. 314/1989.

¹⁷ L'uso, invalso nella prassi, di riferirsi a questo stato come "stato della fonte" trova conferma, isolata, nel modello OCDE 2005 (Introduzione, par. 19) e, ripetuta, nel commentario, ma poggia su una terminologia non del tutto corretta con riferimento alle disposizioni dei trattati (non solo italiani) che non ne fanno uso, v.: VOGLER K.,

Il testo degli accordi è inequivoco per tale Stato, perché il duplice requisito è posto espressamente: "Se un residente del (...) riceve redditi o possiede un patrimonio che in conformità delle disposizioni della presente Convenzione sono imponibili – may be taxed/sont imposables/besteuert werden können – in Italia (...)"¹⁸.

Si può rilevare come la previsione in esame sembri, in apparenza, richiedere una "imponibilità" del fatto nell'ordinamento dello Stato di non-residenza che sia effetto della disciplina speciale dei trattati, anziché effetto delle norme interne, di questo Stato, di definizione della fattispecie d'imposta.

Ora, se il fatto, reddituale o patrimoniale, non dovesse integrare - pur solo in astratto¹⁹ - il presupposto d'imposta definito dalle norme dei due ordinamenti interni, non possono essere le norme convenzionali a stabilirne l'imponibilità, a definire, cioè, tale fatto come fatto tassabile: si tratta di principio assolutamente pacifico²⁰, che discende dalla natura non-impositrice delle norme dei trattati: esse, cioè, non definiscono fattispecie d'imposta, diversamente dalle norme interne.

Ciò vale, ovviamente, anche per quegli ordinamenti interni nei quali la definizione del presupposto d'imposta o dei soggetti passivi è estesa dal legislatore per comprendere determinate classi di fatti, che non rientrerebbero nel presupposto medesimo in base al suo regolamento generale, ma vi sono fatte rientrare in virtù della caratteristica, che dette classi di fatti presentano, di essere quelle di cui un singolo o più trattati ammettono l'assunzione a presupposto d'imposta da parte di quel dato ordinamento, e ciò tramite la designazione di un criterio

"State of residence" may as well be "State of source" – There is no contradiction, in *Bull. int. fisc. doc.*, 2005, 420, e palesa un'insufficiente comprensione del sistema di regole denominate, dall'Autore, "distributive". In effetti, lo stato di residenza può in realtà coincidere con quello della fonte, sicché il termine più appropriato per riferirsi a quest'ultimo appare essere quello di "stato di non-residenza". Come esemplifica VOGEL - e come è intuibile dalle ipotesi elencate dal commentario (agli artt. 23A e 23 B, par. 3) suscettibili di generare una doppia imposizione giuridica internazionale, ipotesi tra le quali è compresa quella di doppia residenza (a) – questa coincidenza può sussistere proprio in casi di doppia residenza, allorché il soggetto (imprenditore, lavoratore dipendente, etc.) trae tutto il suo reddito dallo stato in cui ha residenza convenzionale. Il termine è altresì ritenuto ridondante dall'Autore, posto che gli stati contraenti sono solo due. In altri casi il concetto, pur non ritenuto ridondante, è peraltro "treaty-relative": ad esempio, in presenza di casi di imposizione triangolare o poliangular, perché, rispettivamente, due o più possono essere gli stati della fonte, sicché è corretto parlare di "stato della fonte", di volta in volta, solo a riguardo di un trattato determinato.

¹⁸ È sufficiente confrontare il testo degli accordi con la Grecia, il Lussemburgo e la Germania e di quelli che contengono un rinvio espresso al diritto interno, tutti menzionati al paragrafo precedente.

¹⁹ Se sia sufficiente che il fatto, reddituale o patrimoniale, non integri in concreto gli estremi di una fattispecie imponibile definita dall'ordinamento interno, pur riproducendo lo schema astratto di essa, è questione – non affrontata in questa sede – che deve essere risolta sulla base delle disposizioni contenute nei singoli trattati. Si può, in questa sede, limitarsi a rilevare come, a riguardo dell'obbligo dello stato italiano di accreditamento dell'imposta dell'altro stato contraente, sia necessario il concreto integrarsi della fattispecie imponibile in entrambi gli ordinamenti interni, salva la presenza di clausole di accreditamento della cosiddetta imposta figurativa.

²⁰ V.: VITALB M., *Doppia imposizione, a) Diritto internazionale*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 1007, 1012; KNAUBER M., *Verlustausgleich und Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1964, 155; KIEHNE H. E., *Verluste aus ausländischen Betriebsstätten nach deutschem Doppelbesteuerungsrecht*, in *Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters*, 1967, 191; ADONNINO P., *Doppia imposizione*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, 1989, Roma, 4; FANTOZZI A. - VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, V, 1990, Torino, 191; VOGEL K., *Double taxation conventions*, Kluwer, London, 1997, Art. 23, 1183, par. 73a; VOGEL K., *Tax treaty news*, in *Bull. int. fisc. doc.*, 2002, 227, in senso critico al diverso avviso espresso dall'amministrazione finanziaria australiana in un documento con cui ha diramato chiarimenti circa l'interpretazione dei trattati; SASSEVILLE J., *The role of tax treaties in the 21st century*, in *Bull. int. fisc. doc.*, 2002, 247.

di collegamento che tale assunzione non vieta: in tal modo il presupposto è ampliato, indirettamente, grazie all'accordo bilaterale²¹.

Quindi, ciò che il requisito di imponibilità richiede, a riguardo dello Stato di non-residenza, è che il fatto sia sussumibile sotto una norma del proprio ordinamento interno che definisce in astratto una fattispecie d'imposta.

Ciò che, invece, è possibile, per il trattato, a riguardo delle fattispecie d'imposta definite dai due diritti interni, è stabilire diversamente quell'elemento, costituito dal criterio di collegamento, che ciascuno dei due fissa nel regolare la rispettiva situazione di fatto: disciplina pattizia stabilita negli articoli che, entro il modello OCDE, corrispondono agli artt. 6-22, alla quale taluni Autori riportano le cosiddette "norme di distribuzione" (*Verteilungsnormen*)²². Detti criteri di collegamento convenzionali diventano, a seguito dell'adattamento mediante l'ordine di esecuzione, criteri di collegamento interni – e di questi condividono la caratteristica di rappresentare elementi o di specificazione della situazione di fatto o di qualificazione del soggetto passivo d'imposta²³ – pur se esclusivamente in negativo e, cioè, limitatamente a quelle previsioni interne che individuano elementi di collegamento atti a qualificare la situazione di fatto o il soggetto passivo d'imposta in modo più esteso rispetto ai punti di contatto fissati, per quel dato ordinamento interno, del trattato.

È proprio entro tali norme convenzionali, che individuano analiticamente le classi di fatti per le quali assume rilievo decisivo il criterio di collegamento, deve essere ricercato il significato dell'espressione "sono imponibili" - *may be taxed*/²⁴*sont imposables/besteuert werden können* – che ricorre nell'ambito della disciplina per eliminare il doppio d'imposta contenuta nell'articolo dei trattati italiani che corrisponde agli artt. 23 A e 23 B del modello OCDE.

A stabilire espressamente questo rinvio tra norme intra-trattato, impedendo che la definizione del termine "sono imponibili" sia integrata mediante attribuzione di un significato attinto dal diritto interno – ed in particolare sulla base dei criteri di collegamento designati autonomamente dal singolo ordinamento interno – è la formula aggiuntiva "conformemente alle disposizioni della presente Convenzione": si verte in un'ipotesi tipica, sancita dallo stesso trattato, di diversa interpretazione del termine richiesta dal contesto, rispetto a quella desumibile dal diritto interno²⁵.

²¹ Un esempio lo si ritrova nella legislazione francese (art. 4 bis, *Code Général des Impôts*), ai sensi del quale: "*sont également passibles de l'impôt sur le revenu (...) les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions*". A tale norma la dottrina francese attribuisce la ratio di prevenire situazioni di totale assenza di prelievo in Francia, oltre che nell'altro stato contraente, in virtù della congiunta applicazione delle norme interne e di quelle internazionali oggetto di adattamento, v.: GUTMAN D., *Avoidance of double non-taxation in France*, in LANG M., *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 91. Esempi di disposizioni siffatte, secondo: AVERY JONES (e al.), *Tax treaty problems relating to source*, in *Brit. tax rev.*, 1998, 223, e in *Eur. tax.*, 1998, 79, si ritrovano, oltre che nell'ordinamento francese, anche in quelli giapponese e australiano.

²² V.: FANTOZZI A. - VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, cit., 190.

²³ Per tale caratteristica comune dell'elemento di collegamento stabilito dal diritto tributario interno e di quello fissato dal diritto convenzionale una volta che il trattato sia stato oggetto di adattamento, v.: CROCATTO G. C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 124 e 126, 140, nt. 44.

²⁴ Talvolta espressa anche "*are taxable*", v., ad esempio: art. 24, 2° par., Conv. Italia-Albania, resa esec. con l. 175/1998, con riguardo allo stato italiano di residenza convenzionale.

²⁵ Con riguardo al modello OCDE, il riferimento è all'art. 3, 2° par. Si tratta di previsione tipicamente contenuta nei trattati italiani.

Pertanto, sul piano sistematico, la specificazione di conformità alle norme del trattato, con riguardo allo Stato di non-residenza, è da ricollegare alla disciplina dei criteri di collegamento che tutti i trattati stabiliscono, ed in particolare alle previsioni in cui l'accordo bilaterale stabilisce il collegamento del fatto, con elementi d'estraneità, all'ordinamento interno di tale Stato – poiché in esse, infatti, ricorre il termine “sono imponibili ... (in detto Stato)” – senza, tuttavia, riservarlo ad esso in via esclusiva, poiché altrimenti vi ricorrebbe la diversa espressione “sono imponibili soltanto ... (in detto Stato)”.

La conformità richiede, insomma, sul versante dello Stato di non-residenza, che il fatto, reddituale o patrimoniale, possa essere liberamente assunto a presupposto d'imposta entro il suo ordinamento interno, non essendone precluso, dal trattato, il collegamento con esso. La *ratio* di questo requisito sul versante dello Stato di non-residenza è quella di impedire che l'altro Stato contraente sia internazionalmente obbligato ad accreditare l'imposta del primo Stato o ad esentare (o escludere) il fatto, benché non sussista un doppio d'imposta, essendo precluso *d'emblée*, dal trattato, all'ordinamento dello Stato di non-residenza il collegamento con il fatto medesimo.

La richiesta imponibilità del fatto, conforme al trattato, entro l'ordinamento dello Stato di non-residenza ha, peraltro, implicazioni anche a riguardo di quello dell'altro Stato contraente.

Ciò perché le previsioni in cui l'accordo bilaterale stabilisce il collegamento del fatto, con elementi d'estraneità, all'ordinamento interno dello Stato di non residenza, impiegando il termine “sono imponibili ... (in detto Stato)”, sono quelle che stabiliscono un collegamento dello stesso fatto anche (e, principalmente) con l'ordinamento dello Stato di residenza.

Pertanto, benché l'imponibilità del fatto, conforme al trattato, nell'ordinamento dello Stato di residenza non sia richiesta espressamente entro l'articolo dei trattati italiani che corrisponde agli artt. 23 A e 23 B del modello OCDE, essa è pur sempre sottesa alla richiesta imponibilità, conforme al trattato, nell'ordinamento dell'altro Stato contraente.

La circostanza che il fatto debba essere imponibile entro l'ordinamento dello Stato di residenza, e lo debba essere conformemente ai criteri di collegamento del trattato è, d'altronde, ricavabile, in quanto presupposta, nella disciplina dello specifico metodo che detto Stato è obbligato ad adottare in funzione di eliminare il doppio d'imposta.

Quando il metodo è quello di accreditamento dell'imposta dell'altro Stato contraente, la richiesta di una previsione interna di imponibilità conforme al trattato è tipicamente sottesa alla clausola, di regola prevista negli accordi italiani, similmente al modello OCDE, che disciplina il profilo quantitativo dell'accreditamento: in essa è previsto che l'ammontare dell'imposta dell'altro Stato contraente da portare in detrazione da quella dovuta nello Stato di residenza non possa eccedere la quota di imposta di tale ultimo Stato attribuibile agli elementi di reddito o patrimonio del primo Stato (c.d. *ordinary credit*)²⁶. Affinché vi sia questa attribuzione, è necessario, infatti, che l'elemento concorra alla formazione dell'imponibile entro l'ordinamento dello Stato di residenza, e tale concorso non potrebbe sussistere se non vi fosse una previsione in-

²⁶ Come è nei casi sopra riportati della Conv. Italia-Grecia e della Conv. Italia-Francia.

terna che assumesse quel fatto entro la fattispecie d'imposta e se tale assunzione, sotto il profilo del criterio di collegamento, non fosse conforme al trattato²⁷.

A seconda della formulazione dei singoli accordi, comunque, la richiesta di una previsione interna di imponibilità del fatto nell'ordinamento dello Stato di residenza conforme al trattato emerge anche da altri elementi testuali, a prescindere dalla clausola appena citata²⁸.

Anche quando ricorre il metodo dell'esenzione (o esclusione), è pur sempre presupposta, nella disposizione che sancisce questo metodo, una previsione interna, nell'ambito dell'ordinamento dello Stato di residenza, che definisca in astratto una fattispecie d'imposta e che tale definizione, sotto il profilo del collegamento, sia conforme all'accordo, ciò che giustifica la specifica disposizione del trattato obbligante tale Stato ad esentare²⁹.

La "conformità" deve essere, dunque, vagliata e soddisfatta anche a riguardo dell'ordinamento dello Stato di residenza: sul piano sistematico, il requisito è nuovamente da ricollegare alla disciplina convenzionale dei criteri di collegamento, ed in particolare a quelle previsioni in cui l'accordo bilaterale stabilisce il collegamento del fatto anche con l'ordinamento interno dello Stato di residenza. La *ratio* di questo requisito sul versante dello Stato di residenza è quella di evitare che detto Stato sia internazionalmente obbligato ad accreditare l'imposta estera o ad esentare (o escludere) il fatto, benché non sussista un doppio d'imposta, essendo ad esso precluso, dal trattato, il collegamento al proprio ordinamento del fatto medesimo.

In conclusione, da un lato, in ordine alla sussistenza di un obbligo internazionale di accreditamento o di esenzione (esclusione) dello Stato di residenza, è necessario, tra le altre circostanze, che, rispetto ad uno stesso fatto materiale (reddituale o patrimoniale), vi sia previsione bilaterale di esso come fatto tassabile: che siano definite, cioè, almeno due e distinte fattispecie d'imposta dai rispettivi ordinamenti dei due Stati contraenti e che il fatto integri gli estremi di queste fattispecie.

Dall'altro, il duplice risvolto del requisito di conformità al trattato – a riguardo sia dello Stato di residenza, sia di quello di non-residenza – fa sì che assumano rilevanza, in ordine alla sussistenza del suddetto obbligo, tutti, e solo, i fatti materiali³⁰ suscet-

²⁷ Anche quando la clausola manca, vi è tipicamente previsione che un'imposta sia dovuta, nello stato di residenza, sullo stesso reddito o patrimonio, ciò che presuppone il concorso alla formazione dell'imponibile e quindi l'assunzione del fatto a fattispecie, v. ad esempio: art. III, 1° par. lett. a), Conv. Italia-Canada.

²⁸ Ad esempio, nella Conv. Italia-Francia, per lo stato francese di residenza convenzionale, vi è espresso riferimento alla circostanza che il reddito sia incluso nella sua base imponibile, v.: art. 24, 3° par., lett. a), Conv. Italia-Francia.

²⁹ V., ad esempio: art. 24, p. 1), lett. a), Conv. Italia-Lussemburgo sopra riportato.

³⁰ La dottrina è solita ricondurre alla nozione di doppia imposizione giuridica internazionale un elemento (definitorio) costituito dall'identità del presupposto d'imposta, particolarmente colto nel suo profilo oggettivo: ciò implicherebbe un'identica qualificazione giuridica del fatto assunto a presupposto, che dovrebbe per tanto avere nelle due legislazioni fiscali le medesime caratteristiche strutturali, con la conseguenza che si verrebbe, in pratica, a restringere l'ambito applicativo di qualsiasi convenzione, perché resterebbero escluse tutte le fattispecie d'imposta che sono esterne all'area di concorso dei due ordinamenti interni. La grande varietà di tributi che caratterizza gli ordinamenti degli stati moderni porge, infatti, una, altrettanto estesa, gamma di presupposti, pur in una tendenziale uniformità dei vari sistemi fiscali nella scelta dei presupposti stessi miranti a colpire quei fatti che sono tipici indici di attitudine alla contribuzione, quali il reddito e il patrimonio, v.: FALSETTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2005, 210. Ma anche questa tendenziale uniformità si accompagna ad una formulazione normativa che dipende nella sostanza da ragioni storiche legate alla tradizione economico-finanziaria di ciascuno stato, v.: FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 57. Ogni legislatore nazionale ha le sue tecniche d'imposi-

tibili, in base all'accordo, di collegamento duplice, cioè, ad entrambi gli ordinamenti interni. In altri termini, l'ulteriore circostanza, tra le altre, a cui si connette il suddetto obbligo è quella che il fatto non sia oggetto di una norma del trattato che stabilisca un collegamento esclusivo, unilaterale, con un solo ordinamento interno.

Norma individuabile in base a due congiunti elementi: uno formale, costituito dal ricorso, nella specifica previsione del trattato che stabilisce il criterio di collegamento per quella determinata classe di fatti, della formula "sono imponibili soltanto" (*shall be taxable only/ne sont imposables que/nur ... besteuert werden*); l'altro sostanziale, rappresentato dall'assenza nel trattato di altra previsione (cosiddetta, *saving clause*) che, a riguardo di quella stessa classe di fatti, lasci internazionalmente libero lo Stato di residenza di collegare i fatti medesimi al proprio ordinamento interno nonostante la contraria disposizione del trattato che vieta questo collegamento, previsione eccezionalmente presente, entro gli accordi italiani, nella Conv. Italia-Stati Uniti³¹.

In tali norme alcuni Autori individuano, specificamente, norme, cosiddette, "di rinuncia" (*Verzichtsnormen*)³²: muovendo, infatti, dalla prospettiva che ogni singolo ordinamento interno non incontra limiti, se non convenzionali, nel collegare un fatto secondo criteri personali o materiali pur suscettibili di provocare un doppio d'imposta a carattere internazionale, sottende una rinuncia, cioè, un'autolimitazione³³, l'obbligo, assunto da ciascuno Stato contraente nei confronti dell'altro, di non assumere quel fatto a proprio presupposto d'imposta, e ciò mediante designazione pattizia di un criterio di collegamento che attrae quel fatto esclusivamente nell'ambito dell'ordinamento dell'altro Stato contraente³⁴.

zione: certi ordinamenti prediligono, più di altri, scomporre in tante fattispecie impositive analitiche quella che un altro ordinamento tratta come fattispecie unica (un fenomeno simile si ha in materia di fattispecie incriminatrici, v. PISA P., *Previsione bilaterale del fatto nell'estradizione*, Milano, 1973, 47). Il requisito della previsione bilaterale non richiede perciò l'identità del presupposto, quale evento, qualificato dalla norma giuridica, generatore dell'imposta. Tale requisito richiede solo un'identità del fatto materiale, di un elemento, cioè, pre-giuridico. Elemento costituito, poiché i trattati hanno riguardo a elementi di reddito o di patrimonio, da un fatto di natura economica, v.: CROXATTO G. C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., 66, per la rilevanza dell'identità del fatto economico a base della nozione di doppia imposizione giuridica internazionale.

³¹ V.: art. 1, 2° par., Conv. Italia-Stati Uniti, clausola che, peraltro, per espresso disposto, non pregiudica l'applicazione, in primo luogo, della disciplina del criterio di collegamento di determinate classi di fatti elencati nello stesso art. 1, al 3° par., ed in secondo luogo della disciplina per eliminare la doppia imposizione (art. 23), sicché in presenza di un fatto che, per effetto della *saving clause*, rimane collegato con entrambi gli ordinamenti interni, nonostante la contraria disposizione sullo specifico criterio di collegamento, sorge l'obbligo di accreditamento dello stato di residenza (ovviamente, se si realizzano anche le altre circostanze cui esso è connesso).

³² V.: SCHAUMBURG H., *Internationales Steuerrecht*, Verlag O. Schmidt, Köln, 1993, 565.

³³ Ad una autolimitazione si riferisce: CROXATTO G. C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., 123-124, nell'osservare che, essendo ciascun ordinamento, in principio, potenzialmente idoneo ad assumere come presupposto d'imposta una qualsiasi situazione di fatto, in concreto esso "si autolimita" e riferisce le obbligazioni tributarie a situazioni di fatto che presentano per sé stesse un collegamento con il territorio dello stato impositore, ovvero definisce come soggetto passivo di imposta una persona che presenta un determinato collegamento personale con lo stato.

³⁴ Eccezionalmente, nei trattati italiani, vi è previsione che il collegamento esclusivo con un ordinamento interno sia subordinato al verificarsi dell'ulteriore requisito che il fatto, nell'ordinamento dell'altro stato contraente, integri in concreto gli estremi di una fattispecie imponibile da esso definita, non essendo sufficiente la mera riproduzione dello schema astratto di essa. Ove tale requisito non sia soddisfatto, perché, ad esempio, il fatto è sussumibile sotto una norma interna di esenzione, il fatto mantiene, in base al trattato, il collegamento con entrambi gli ordinamenti interni. Si veda, come esempio di previsione siffatta, l'art. 15, Protocollo della Conv. Italia-Francia: "Nei casi in cui, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, un reddito deve essere esentato da parte di uno dei due Stati, l'esenzione viene accordata se e nei limiti in cui detto reddito è imponibile nell'altro Stato".

Questo impianto sistematico dei trattati trova riconoscimento, oltre che nel commentario al modello OCDE³⁵, anche nella dottrina più autorevole: sia da parte di quanti, denominando tutte le norme convenzionali, che stabiliscono i criteri di collegamento, "norme distributive" (*Verteilungsnormen*)³⁶ e distinguendole tra complete (collegamento esclusivo) e incomplete (collegamento duplice, bilaterale), rilevano come l'intitolazione più appropriata degli artt. 23 A e 23 B del modello OCDE dovrebbe essere più correttamente formulata "Metodi per eliminare le doppie imposizioni residuali", anziché "Metodi per eliminare le doppie imposizioni"³⁷, sottintendendo la connessione esistente tra la disciplina contenuta in detti articoli e le sole "norme di distribuzione incomplete"; sia da parte di coloro che, contrapponendo nei trattati, "norme di rinuncia" (*Verzichtsnormen*), cioè quelle a collegamento esclusivo, e "norme di distribuzione" (*Verteilungsnormen*), intendendo tali quelle a collegamento duplice, ricollegano solo a queste ultime le norme sancite dagli artt. 23 A e B del modello, definite norme per eliminare la doppia imposizione (*Vermeidungsnormen*)³⁸.

La bilateralità della previsione di imponibilità conforme al trattato è da ricollegare all'attuale vigenza di accordi italiani contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio a carattere esclusivamente bilaterale, e non multilaterale³⁹.

Dal riconoscimento di questo duplice requisito come circostanza, imprescindibile, congiuntamente ad altre, al cui integrarsi si connette l'obbligo di accreditamento o di esenzione/esclusione dello Stato di residenza convenzionale, deriva l'inesistenza di un tale obbligo se, a riguardo del fatto, di cui l'accordo stabilisce il collegamento bilaterale, non sono definite due fattispecie imponibili negli ordinamenti dei due Stati contraenti.

Ad esempio, nell'ipotesi, non rara, che l'ordinamento dell'altro Stato contraente non contempli un'imposizione sul patrimonio e quindi non ne delinea alcuna fattispecie d'imposta, non può venire a sussistere alcun obbligo dello Stato di residenza di esentare l'elemento patrimoniale localizzato nel primo Stato. Detto Stato di residenza non subisce, per ciò, limiti internazionali derivanti dal trattato, né li subiscono i rapporti tributari, fondati sul diritto interno, che intercorrono tra questo Stato e i suoi

³⁵ In specie, nella parte in cui espressamente ricollega l'ambito di applicabilità degli artt. 23 A e 23 B ai soli fatti reddituali e patrimoniali per i quali - nei termini testuali del commentario - "l'attribution du droit d'imposer n'est pas exclusive et l'article correspondant déclare alors que le revenu et la fortune en question "sont imposables" dans l'État contractant (S ou E) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'art. 4. Dans un tel cas, l'État de la résidence (R) doit accorder un dégrèvement de manière à éviter la double imposition. Les paragraphes 1 et 2 de l'article 23 A et le paragraphe 1 de l'article 23 B sont conçus pour accorder le dégrèvement nécessaire", Modello Ocse 2005, Commentario agli artt. 23 A e 23 B, par. 7, paragrafo immutato dal Modello Ocse 1977.

³⁶ V.: FANTOZZI A. - VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, cit., 190.

³⁷ V.: VOGEL K., *Double taxation conventions*, cit., Introduction, 30, par. 51, Preface to Arts. 6 to 22, 359, par. 4, Art. 23, 1130, par. 36a. Nella rubrica dell'art. 24 della Conv. Italia-Germania, l'espressione "*Vermeidung der Doppelbesteuerung*" è tradotta nella versione in lingua italiana, con "Disposizioni per evitare la doppia imposizione", sebbene gli autori spesso traducano il termine "*Vermeidung*", non con l'espressione, letterale, "l'evitare", bensì "l'eliminare".

³⁸ V.: SCHAUMBURG H., *Internationales Steuerrecht*, cit., 565 e 744.

³⁹ Il carattere bilaterale di tali accordi aveva già indotto la dottrina italiana a ritenere inappropriato, ai fini della definizione del fenomeno giuridico di doppia imposizione internazionale, l'uso del termine plurimposizione, v.: CROCIATO G.C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., 65, utilizzato da: PALAMARCHUK A., *Plurimposición internacional*, Montevideo, 1960, 4. In termini di "imposition multiple" quale elemento della definizione di doppia imposizione internazionale, v.: TIXIER G. - GEST G. - KEROGUES J., *Droit fiscal international*, Litec, Paris, 1979, 8.

soggetti passivi d'imposta, allorché il trattato sia Stato oggetto di adattamento nel diritto interno.

Il duplice requisito di previsione bilaterale del fatto conforme al trattato si pone, in sintesi, come strumento di composizione dei reciproci diritti ed obblighi dei due Stati contraenti⁴⁰, perché i fatti, connotati da elementi di estraneità, che danno diritto allo Stato contraente di non-residenza di pretendere, da parte dell'altro Stato contraente, l'accreditamento o l'esenzione/esclusione, e così che lo obbligano a garantirli, a sua volta, allorché sia esso qualificabile come Stato di residenza convenzionale, sono esclusivamente quelli che in entrambi gli ordinamenti interni sono qualificati come fatti tassabili e tali sono anche in virtù di un collegamento non esclusivo stabilito dal trattato.

In definitiva, la presenza di uno o più elementi di estraneità nel fatto reddituale o patrimoniale pone il problema di verificare, tra le altre circostanze, se, sullo stesso fatto, sussista un concorso di norme impositive dei due Stati contraenti ed esso sussista in base ai criteri di collegamento pattizi. Risultando, tra le altre circostanze, un tale concorso, si pone l'ulteriore problema di appurare quale obbligo derivi allo Stato di residenza convenzionale in funzione di eliminare la doppia imposizione giuridica che discende da siffatta previsione bilaterale.

4. Identità di valore sistematico del requisito espresso dalla peculiare formula italiana.

Esaminato il valore sistematico del requisito di conformità a cui si connette, tra le altre circostanze, l'obbligo convenzionale di accreditamento o di esenzione/esclusione degli Stati di residenza pattizia che, di volta in volta, sono contraenti con l'Italia, si può esaminare la peculiare formula che caratterizza la previsione di cui è destinatario lo Stato italiano, nella sua identica qualità di Stato di residenza convenzionale, ed eccezionalmente altri Stati contraenti, tutti, come l'Italia, obbligati all'accreditamento⁴¹.

Come esempio di previsione tipica si è precedentemente riportata quella della Conv. Italia-Francia⁴², e ad essa si farà, nel seguito, riferimento.

Confrontata con quella che pone esplicitamente la "conformità", questa seconda formula se ne differenzia per due profili. Innanzi tutto, vi compare la previsione che lo Stato di residenza possa includere l'elemento di reddito o di patrimonio nella sua base imponibile e a tale disposto è riferito il requisito formulato "a meno che (...)": requisito che è, pertanto, stabilito, esplicitamente, con riguardo all'ordinamento interno dello Stato di residenza, mentre nella prima formula la "conformità" è, espressamente, posta con riguardo all'altro ordinamento interno. In secondo luogo, il riferimento è alla base imponibile, anziché alla "imponibilità" del fatto nello Stato di residenza, ma è chiaro che la nozione quantitativa, pur concettualmente distinta da quella strutturale,

⁴⁰ E così si pone, in materia di estradizione, la previsione bilaterale del fatto come reato, v.: PISA P., *Previsione bilaterale del fatto nell'estradizione*, cit., 23 e 35.

⁴¹ V.: art. 23, 3° par., Conv. Italia-Mauritius; art. 23, 1° par., Conv. Italia-Pakistan; art. 25, 3° par., Conv. Italia-Romania.

⁴² V.: par. 1.

la presuppone, e quindi si tratta di una differenza di formulazione priva di rilievo.

Per il resto la circostanza richiesta che tale concorso all'imponibile non sia vietata dalle norme del trattato è sempre da ricollegare alla disciplina pattizia dei criteri di collegamento: che il rinvio sia a queste specifiche norme, e non ad altre del trattato – pur non essendo sancito, come è nell'altra formula, mediante un termine “*sono imponibili* (in conformità ...)” che compare tanto nella disposizione di rinvio, quanto in quella oggetto di rinvio – discende dall'ovvia considerazione che nessun'altra norma del trattato preclude, nell'*an*, un tale concorso all'imponibile.

In specie, la formula “a meno che (...)” contiene un rinvio a quelle previsioni che – opponendosi, nell'*an*, a tale concorso – stabiliscono un collegamento esclusivo del fatto con l'ordinamento dello Stato di non-residenza, precludendo, *d'emblée*, qualsiasi punto di contatto con l'ordinamento dello Stato di residenza.

Posto, dunque, che, in ordine al prodursi dell'effetto costituito dal sorgere di un obbligo internazionale di accreditamento, è richiesta, tra le altre, la circostanza che il fatto sia collegato, dal trattato, all'ordinamento dello Stato di residenza, si pone l'ulteriore problema di appurare, sempre in ordine al sorgere del suddetto obbligo, se questo collegamento possa essere anche solo esclusivo.

L'interprete potrebbe avere (al limite) questo dubbio poiché non è indicato espressamente, in questo tipo di formula dei trattati, se l'imponibilità nell'ordinamento dello Stato di non-residenza (“*sono imponibili* in ...) debba essere intesa alla stregua dei criteri di collegamento interni, ovvero convenzionali, sicché potrebbe ritenere che sia sufficiente una imponibilità in base all'elemento di collegamento interno, pur se il trattato non stabilisce un tale collegamento.

Ad escludere decisamente questa conclusione è il rilievo dell'inutilità di una tale norma che l'interprete potrebbe essere indotto a ritenere esistente: infatti, già la norma del trattato che designa un tale collegamento esclusivo previene la doppia imposizione, sicché sarebbe del tutto inutile una seconda norma che stabilisse un metodo per eliminare un doppio d'imposta insussistente, perché non vi è concorso di norme impositive in base agli elementi di collegamento del trattato.

Pertanto, l'imposizione che, di quell'identico fatto, è espressamente richiesta anche nell'ordinamento dell'altro Stato contraente (“*sono imponibili* in ...) deve pur sempre essere apprezzata con riguardo ai criteri di collegamento convenzionale: il fatto deve essere imponibile nell'ordinamento dello Stato di non-residenza, deve, cioè, essere sussumibile sotto una norma che definisce, sia pur solo in astratto, una fattispecie d'imposta, e lo deve essere in base ai criteri di collegamento stabiliti del trattato.

In conclusione la formula “a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano” ha lo stesso valore sistematico di quella “in conformità alle disposizioni della presente Convenzione”: entrambe stabiliscono un requisito di conformità al trattato – a riguardo sia dello Stato di residenza, sia di quello di non-residenza – tale che assumono rilevanza, in ordine alla sussistenza dell'obbligo di accreditamento e di esenzione/esclusione, tutti, e solo, i fatti materiali suscettibili, in base all'accordo, di collegamento con entrambi gli ordinamenti interni.

5. La compresenza delle due formule quale espressione di un principio di reciprocità e le sue implicazioni con particolare riguardo alla sussistenza di clausole di accreditamento dell'imposta figurativa (*tax sparing credit* e *matching credit*).

La presenza sistematica delle due formule nei vari trattati italiani, per la centralità che esse hanno nell'individuazione delle classi di fatti suscettibili di rilevanza agli effetti della disciplina sui metodi per eliminare la doppia imposizione, è espressione di un principio di reciprocità.

Ritenere che, in presenza della formula italiana "a meno che (...)", non sia richiesta un'imposizione del fatto nell'ordinamento dello Stato di non-residenza in base ai criteri di collegamento pattizi – ammettere, cioè, che, in ordine al perfezionarsi dell'obbligo di accreditamento dello Stato italiano il fatto possa avere un punto di contatto esclusivo con il suo ordinamento – porta a svuotare questo principio di reciprocità, con implicazioni che si manifestano sotto forma di uno squilibrio strutturale nei diritti ed obblighi reciproci di due Stati contraenti per i quali ricorrano formule differenti, nei riguardi dell'uno, "a meno che (...)", nei riguardi dell'altro, la "conformità", squilibrio ancor più evidente in ipotesi di obbligata adozione dell'identico metodo di accreditamento.

Infatti, lo Stato per il quale ricorre la formula "a meno che (...)", e cioè, di solito, quello italiano, sarebbe obbligato all'accREDITAMENTO anche se il fatto non è collegato, dal trattato, all'ordinamento dell'altro Stato contraente; mentre lo Stato per il quale ricorre la formula di "conformità", e, cioè, tipicamente, l'altro Stato contraente, è obbligato all'accREDITAMENTO solo se vi è concorso di norme impositive in base ai criteri di collegamento convenzionali.

È vero che – essendo determinante, per il perfezionarsi dell'obbligo di accREDITAMENTO, il verificarsi dell'ulteriore circostanza che un'imposta sia dovuta nello Stato di non-residenza – quand'anche si ammettesse, per pura ipotesi, la sufficienza di un'imposizione esclusiva nello Stato di residenza in base ai criteri di collegamento pattizi, non sorgerebbe alcun obbligo di accREDITAMENTO perché non vi sarebbe imposta dovuta nell'altro Stato, e quindi, in concreto, non vi sarebbe alcuno squilibrio, alcuna autentica asimmetria⁴³.

Tuttavia questo squilibrio si prospetterebbe in presenza di clausole particolari, sul tipo di quelle di *tax sparing credit* o di *matching credit*, clausole, cioè, che, rimuovendo questa ulteriore circostanza, obbligano lo Stato di residenza all'accREDITAMENTO di un'imposta anche solo figurativa (potendone risultare, di fatto, un'assenza di prelievo nei due Stati, ovvero un'imposizione marginale nello Stato di residenza pari alla differenza tra la sua imposta e l'imposta figurativa, se l'aliquota della prima è superiore a quella della seconda).

⁴³ La condizione che la fattispecie imponibile debba integrarsi in concreto nell'ordinamento dello stato di non-residenza risulta inequivocabilmente dal riferimento all'imposta "pagata" o "dovuta" in tale stato, a seconda della versione del singolo trattato italiano, che è stabilito ai fini della successiva quantificazione del credito d'imposta da parte dello stato di residenza. Fanno eccezione solo alcuni accordi che si riferiscono all'imposta dell'altro stato, senza altro indicare.

Mentre nella clausola di *tax sparing credit* presupposto dell'obbligo di accreditamento dell'imposta figurativa è la sussistenza di un regime agevolativo interno dello Stato contraente di non-residenza, diversamente, nella clausola di *matching credit* l'obbligo di accreditamento sussiste, per determinati fatti, sulla base di una presunzione assoluta: l'imposta, in tale Stato, si considera, cioè, "in ogni caso" prelevata ad una determinata aliquota, che il trattato fissa, e quindi a prescindere se in concreto vi sia, in tale Stato, imposizione, ed eventualmente a quale minore aliquota⁴⁴.

In specie, considerato che la clausola di *matching credit* è rara nei trattati italiani e, di solito, non è reciprocamente disposta a favore dell'Italia⁴⁵, bensì solo dell'altro Stato contraente, questo squilibrio si prospetterebbe, con particolare evidenza, nelle specifiche ipotesi in cui la clausola di *tax sparing credit* sia posta, a riguardo di una determinata classe di fatti, a favore di entrambi gli Stati contraenti, come, invero, avviene nella grande maggioranza degli accordi italiani che prevedono questa clausola⁴⁶: infatti, uno Stato, quello per il quale è stabilita la "conformità", è obbligato ad accreditare l'imposta figurativa dell'altro Stato solo nelle ipotesi in cui il trattato stabilisce un collegamento bilaterale del fatto; mentre lo Stato (tipicamente quello italiano) per il quale ricorre la formula "a meno che (...)", sarebbe obbligato ad accreditare l'imposta figurativa del primo Stato anche quando il fatto è collegato dal trattato esclusivamente al suo ordinamento. Secondo questa interpretazione, ad esempio, lo Stato italiano sarebbe obbligato ad accreditare l'imposta figurativa cinese all'impresa

⁴⁴ Sul profilo distintivo, v.: VOGEL K., *On double taxation conventions*, cit., Art. 23, 1256, par. 195. Non sempre questo profilo distintivo è tenuto in considerazione: lo stesso ministero delle finanze si è riferito unitariamente, a riguardo di entrambi i tipi di clausola che sono contenuti nella Conv. Italia-Argentina, come ad ipotesi di "matching credit", v.: Min. Fin., Dir. Gen. II.DD., risol. 8 marzo 1988, n. 12/1219, in *Rass. trib.*, 1988, III, 571.

⁴⁵ Costituisce un'eccezione: art. 23, 1° e 4° par., Conv. Italia-Brasile, resa esec. con l. 844/1980 (clausola applicabile, a favore del Brasile, per dividendi, interessi e canoni; a favore dell'Italia solo per dividendi).

⁴⁶ V. i seguenti trattati, accomunati da una formulazione ampia sul tipo di questa "Se ai sensi della legislazione di uno degli Stati contraenti, le imposte alle quali si applica la presente Convenzione non sono prelevate, in tutto o in parte, per un periodo limitato di tempo, dette imposte si considerano interamente pagate agli effetti dell'applicazione dei paragrafi (...)": art. 24, 4° par., Conv. Italia-Algeria, resa esec. con l. 711/1994; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Cipro; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Finlandia, resa esec. con l. 38/1983; art. 24, 7° par., Conv. Italia-Svezia, resa esec. con l. 439/1982; art. 22, 4° par., Conv. Italia-Trinidad e Tobago. V., inoltre, con una previsione riguardante solo determinati elementi reddituali, tipicamente utili d'impresa, dividendi, interessi e *royalties*, e fissazione, tipica, dell'aliquota figurativa: art. 24, 4° par., Conv. Italia-Albania; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Bangladesh, resa esec. con l. 301/1995; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Cina, resa esec. con l. 376/1980; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Corea del Sud, resa esec. con l. 199/1992 (limitatamente ad un periodo prestabilito a decorrere dall'entrata in vigore della Convenzione); art. 23, 4° par., Conv. Italia-Egitto, resa esec. con l. 387/1981; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Etiopia, resa esec. con l. 242/2003; art. 24, 4° par. lett. b), Conv. Italia-India, resa esec. con l. 319/1995; art. 24, 4° par., Conv. Italia-Israel, resa esec. con l. 371/1997; art. 23, 3° par., Conv. Italia-Kenia, resa esec. con l. 666/1981; art. 22, 4° par., Conv. Italia-Malaysia, resa esec. con l. 607/1985; art. 22, 4° par., Conv. Italia-Malta, resa esec. con l. 304/1983; art. 23, 4° par. Conv. Italia-Mozambico, resa esec. con l. 110/2003; art. 24, 4° par., Conv. Italia-Sri-Lanka; art. 22, 2° par., Conv. Italia-Tanzania, resa esec. con l. 667/1981; art. 22, 4° par., Conv. Italia-Tunisia, resa esec. con l. 388/1981; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Turchia, resa esec. con l. 195/1993; art. 23, 4° par., Conv. Italia-Vietnam, resa esec. con l. 474/1998. Nell'elenco sopra riportato non sono stati considerati i trattati in cui, eccezionalmente, la formula che sancisce la "conformità" non ricorre espressamente per lo stato contraente diverso dall'Italia, accordi segnalati nel paragrafo 2 (ad esempio, la Conv. Italia-Filippine, in cui pur è presente, ed è reciproca, la clausola di accreditamento dell'imposta figurativa, v.: art. 22, 4° par.). Un'attenzione a sé merita, invece, la Conv. Italia-Singapore - in cui la clausola è reciproca (art. 22, 4° par.) - stante la segnalata peculiarità della sua previsione per l'Italia, quale stato di residenza convenzionale, priva della formula espressa "a meno che (...)", (art. 22, 2° par.), peculiarità che trova corrispondenza anche a riguardo dello stato di Singapore, nella sua posizione di stato di residenza convenzionale.

italiana che svolge la sua attività in Cina senza una stabile organizzazione, benché lo Stato cinese non sia altrettanto obbligato nei confronti dello Stato italiano a riguardo di un'impresa cinese che svolga la sua attività in Italia parimenti senza stabile organizzazione.

Risultato che, sul piano sistematico, è inaccettabile, perché stravolge quel principio di reciprocità di cui è espressione il congiunto ricorso delle due formule - "a meno che (...)", e "in conformità (...)" - nei trattati italiani e nella specifica Conv. Italia-Cina⁴⁷.

Tale squilibrio si manifesterebbe, altresì, anche nei trattati in cui i due Stati contraenti sono obbligati, nella loro qualità di Stati di residenza convenzionale, all'adozione di un metodo differente e sempre in presenza di clausole che danno rilievo ad un'imposta meramente figurativa. Infatti, l'uno, quello a riguardo del quale è posta la formula "a meno che (...)", e, cioè, tipicamente, lo Stato italiano di residenza, sarebbe obbligato all'accREDITAMENTO dell'imposta figurativa anche se il fatto non è collegato, dal trattato, all'ordinamento dell'altro Stato contraente; l'altro, a riguardo del quale è posta la formula "in conformità a (...)", e, cioè, di regola, l'altro Stato contraente di residenza, è obbligato ad esentare (o escludere) il fatto dalla propria imposta solo nelle ipotesi in cui vi è concorso di norme impositive dei due Stati in base ai criteri di collegamento convenzionali, e quindi non è parimenti obbligato ad esentare se questo concorso non sussiste perché il fatto è collegato, dal trattato, in modo esclusivo al proprio ordinamento⁴⁸.

Ad esempio, se si seguisse questa interpretazione, si dovrebbe ritenere che venga a sussistenza l'obbligo di accREDITAMENTO dello Stato italiano a fronte di remunerazioni ricevute da un residente dell'Italia in corrispettivo di un'attività dipendente svolta in Costa d'Avorio, per un periodo che non oltrepassa i 183 giorni nel corso del periodo d'imposta e per un datore di lavoro residente in Italia privo di stabile organizzazione in Costa d'Avorio, pur se, in quest'ultimo Stato, le imposte non sono prelevate, in base ad una norma interna, per un periodo limitato di tempo. Benché, in una situazione del tutto speculare, non venga certamente a sussistere l'obbligo internazionale ivoriano di escludere dalla propria imposta le remunerazioni ricevute da un proprio residente, e ciò in quanto in Italia esse non sono tassabili "ai sensi della presente Convenzione", essendo stabilito dal trattato, per questa classe di fatti, un collegamento esclusivo con l'ordinamento dello Stato di residenza pattizio⁴⁹.

Nondimeno risulterebbe violato il principio di reciprocità in presenza di clausole di accREDITAMENTO dell'imposta figurativa posta a favore di uno solo dei due Stati contraenti, ipotesi, questa, che riguarda solo pochissimi trattati italiani, in aggiunta, tutti accomunati dalla previsione di *tax sparing credit* o di *matching credit* in favore, non dell'Italia, bensì dell'altro Stato contraente.

⁴⁷ A prescindere dalla validità di una tale interpretazione, il problema non riguarderebbe quei pochissimi trattati italiani che prevedono la formula "a meno che (...)", non solo per l'Italia, ma anche per l'altro stato contraente di residenza convenzionale, e contengono una clausola reciproca di *tax sparing credit*, e cioè: art. 23, 4° par., Conv. Italia-Mauritius (dividendi); art. 23, 3° par., Conv. Italia-Pakistan (utili delle imprese, dividendi e interessi).

⁴⁸ V.: art. 22, 4° par., Conv. Italia-Costa d'Avorio, resa esec. con l. 293/1985; art. 21, 3° par., Conv. Italia-Marocco, resa esec. con l. 504/1981, relativamente agli utili delle imprese di cui all'art. 7, fatti reddituali a fronte dei quali il Marocco è obbligato ad esentare.

⁴⁹ V.: art. 15, 2° par., Conv. Italia-Costa d'Avorio.

Infatti, l'obbligo di accreditamento dello Stato italiano, in quanto Stato di residenza convenzionale, a riguardo dell'imposta figurativa dell'altro Stato contraente, sorgerebbe anche a fronte di fatti non suscettibili, pattiziamente, di punti di contatto con l'ordinamento di quest'ultimo, sebbene l'obbligo di tale altro Stato, a sua volta nella posizione di Stato di residenza convenzionale, se di accreditamento, sia subordinato alla circostanza che un'imposta sia effettivamente pagata in Italia – ciò che non determina di per sé una violazione del principio di reciprocità, non essendo la clausola, sull'imposta figurativa, reciproca – nonché, a prescindere se sia rappresentato da un obbligo di accreditamento⁵⁰, ovvero di esenzione⁵¹, sia subordinato, per la (puramente ipotizzata) diversità di formula, alla sussistenza di un duplice collegamento con i diritti interni.

Si pensi, ad esempio, alla previsione, contenuta nella Conv. Italia-Portogallo, secondo cui gli interessi provenienti da uno degli Stati contraenti sono esenti da imposta in detto Stato se il debitore degli interessi è il Governo di detto Stato, previsione che stabilisce un criterio di collegamento esclusivo del fatto con l'ordinamento dello Stato di residenza del soggetto percettore⁵²: per gli interessi di provenienza portoghese, lo Stato italiano sarebbe obbligato ad accreditare l'imposta figurativa al proprio percettore residente (benché l'imposta portoghese sul reddito possa non essere prelevata, in tutto o in parte, per effetto di una norma interna portoghese di esenzione⁵³), mentre l'obbligo di accreditamento dello Stato portoghese, a fronte di interessi di provenienza italiana, non viene a sussistere – a prescindere dalla necessaria ulteriore circostanza, in questa ipotesi, che un'imposta sia effettivamente pagata in Italia, non essendo la clau-

⁵⁰ A riguardo del *tax sparing credit*, v.: art. 24, 5° par., Conv. Italia-Argentina, resa esec. con l. 282/1982, a seguito delle modifiche apportate dal Protocollo, reso esec. con l. 423/1999; art. 22, 3° par., Conv. Italia-Portogallo, resa esec. con l. 562/1982; art. 22, 3° par., Conv. Italia-Zambia, resa esec. con l. 286/1982. A riguardo del *matching credit*, v.: art. 24, 4° par., Conv. Italia-Argentina (dividendi, interessi e canoni); art. 23, 1° e 4° par., Conv. Italia-Brasile (limitatamente a interessi e canoni, essendo la clausola applicabile, per i dividendi, a favore sia del Brasile, sia dell'Italia); art. 22, 4° par., Conv. Italia-Bulgaria, resa esec. con l. 389/1990, obbligata a seconda del tipo di fatto, all'accREDITAMENTO (dividendi e canoni), ovvero all'esenzione (clausola applicabile limitatamente ai redditi derivanti dalla partecipazione in una società mista costituita in conformità al decreto 535/1980 del Consiglio di Stato della Repubblica di Bulgaria). Nell'elenco sopra riportato non è stato inserita la Conv. Italia-Messico, trattato in cui, infatti, non ricorre espressamente alcuna formula di "conformità" per il Messico (obbligato ad esentare), ed in cui è presente la clausola di accreditamento dell'imposta figurativa (*matching credit*) a suo favore e limitatamente a dividendi, v.: art. 22, 3° par.

⁵¹ V.: art. 23, 4° par., Conv. Italia-Venezuela, resa esec. con l. 200/1992.

⁵² V.: art. 11, 3° par., lett. a), Conv. Italia-Portogallo.

⁵³ V.: art. 22, 3° par., Conv. Italia-Portogallo. A differenza di altri trattati, in questo accordo non è espressamente specificato che l'esenzione sia accordata ai sensi della legislazione interna, infatti è disposto solo che: "Le disposizioni del paragrafo 2" – quelle, cioè, che riconnettono l'obbligo dello stato italiano al verificarsi di determinate circostanze – "sono parimenti applicabili nel caso in cui l'imposta portoghese sul reddito sia stata oggetto di esenzione o di riduzione come se la detta esenzione o riduzione non fosse stata accordata". È da escludere, peraltro, la possibilità di riportare questa esenzione alle norme convenzionali che fissano i criteri di collegamento (ad es. lo stesso art. 11, 3° par. lett. a), anziché (o insieme) a quelle interne. E ciò per diverse ragioni. Innanzi tutto, perché si tratta di una classica clausola di *tax sparing credit*, e come tutte le clausole di questo genere, si limita unicamente a rimuovere un requisito che, altrimenti, sarebbe indefettibile in ordine al prodursi dell'effetto di accreditamento, requisito costituito dall'effettivo pagamento di un'imposta in Italia (talvolta, semplicemente che un'imposta sia "dovuta" in Italia). Perché, al contrario, le clausole che rimuovono il collegamento esclusivo del fatto con un solo ordinamento interno hanno una formulazione completamente differente, sul tipo della *saving clause* della Conv. Italia-Stati Uniti o della *subject to tax clause* dell'art. 15 Protocollo Conv. Italia-Francia. Infine, e soprattutto, per quelle ragioni di sistematicità, di coerenza e di reciprocità del trattato che si è inteso mettere in evidenza con questo scritto.

sola, di accrediamento dell'imposta figurativa, reciproca – anche solo perché non è verificata la preliminare circostanza che il fatto reddituale sia imponibile in entrambi gli ordinamenti interni in base ai criteri di collegamento convenzionali.

È, insomma, da escludere, per le ragioni anzidette, che allo Stato italiano derivi un tale obbligo di accrediamento a fronte di fatti per i quali il trattato stabilisce un collegamento esclusivo con il suo ordinamento.

