

DICEMBRE 2019

Pubblicazione trimestrale

Anno LXXVIII - N. 4

Poste Italiane s.p.a. - Spediziona in a.p. - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46) art. 1, comma 1, DCB (VARESE)

ISSN 0025-6131

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

*ITALIAN JOURNAL OF LAW AND ECONOMICS OF TAXATION*Fondata da **BENVENUTO GRIZIOTTI** nel 1937*In questo numero:***PARTE PRIMA**Silvio Beretta, *Un tecnico alla Consulta Nazionale. Ezio Vanoni fra cambio della moneta, sistema tributario e politiche per la ricostruzione - Parte III*Marin Cecilia Fregni, *EU Customs Union and Free Market. (Reflections on the Side-Lines of Brexit and the UK's Withdrawal from EU)*Paola Tarigo, *Trattati fiscali italiani e limiti quantitativi del Foreign Tax Credit*Gabriele Giusti, *La fiscalità dei Trust nella dimensione internazionale***PARTE SECONDA**Gianluigi Bizzioli, *Le nuove "lenti" della Corte di Giustizia sul Mercato Interno: le cause danesi***GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE**

INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

SILVIO BERETTA - <i>Un tecnico alla Consulta Nazionale. Ezio Vanoni fra cambio della moneta, sistema tributario e politiche per la ricostruzione - Parte III.</i>	359
MARIA CECILIA FREGNI - <i>EU Customs Union and Free Market. (Reflections on the Side-Lines of Brexit and the UK's Withdrawal from the EU)</i>	424
PAOLA TARIGO - <i>Trattati fiscali italiani e limiti quantitativi del Foreign Tax Credit</i>	459
GABRIELE GIUSTI - <i>La fiscalità dei Trust nella dimensione internazionale</i>	504

PARTE SECONDA

GIANLUIGI BIZZOLI - <i>Le nuove "lenti" della Corte di Giustizia sul Mercato Interno: le cause danesi</i>	150
---	-----

SENTENZE ANNOTATE

Diritto tributario europeo - Regime fiscale comune - Interessi e canoni tra società collegate di Stati Membri diversi - Direttiva 2003/49/CE - Ritenuta alla fonte sugli interessi - Beneficiario effettivo - Abuso del diritto - Condizioni (Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande Sezione, 26 febbraio 2019, cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 - <i>N Luxembourg 1 e altri c. Skatteministeriet</i>).	
Diritto tributario europeo - Regime fiscale comune - Direttiva 90/435/CEE - Distribuzione di dividendi a società collegate stabilite in altro Stato Membro - Esenzione - Beneficiari effettivi - Controllata soggetta all'obbligo di applicazione di ritenuta alla fonte sugli utili - Abuso del diritto - Condizioni (Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande Sezione, 26 febbraio 2019, cause riunite C-116/16 e C-117/16, - <i>Skatteministeriet c. T Danmark e Y Denmark Aps</i> (con nota di G. Bizzoli).....	127

Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, LXXVIII, 4, I, 459-503 (2019)

TRATTATI FISCALI ITALIANI E LIMITI QUANTITATIVI
DEL FOREIGN TAX CREDIT

di PAOLA TARIGO (*)

Abstract. This paper focuses on the foreign tax credit quantitative limitations under the Italian double taxation conventions in comparison with the OECD Model and the United Nations Model 2017 (articles 23 A, 2° par, and 23 B). The analysis starts with the identification of some special clauses present in this network of conventions. Indeed, many Italian treaties — about thirty per cent — contain a clause, for applying the provisions of the domestic law of the residence Contracting State regarding the credit for foreign taxes, that is not present in these Models. The clause also assumes different wordings, and sometimes meanings from one convention to another: for example, only some kinds of this clause establish that the domestic provisions shall not affect the general principle of the pertinent treaty. None of these clauses is set out for Italy, as residence Contracting State, in all the conventions of the Italian network. That identification and the relative conclusions have relevant consequences on the interpretation and application of the treaty provisions that set out for Italy the foreign tax credit quantitative limitations; these provisions are object of an exam in the other parts of this paper in comparison with the provisions of the Contracting States that have negotiated a treaty with Italy. The various kind of limitations on the amounts creditable are considered. A final issue concerns the not appreciable tendency of the Italian Agenzia delle Entrate to extend domestic substantial provisions regarding the credit for foreign taxes to the independent concept of foreign tax credit of the Italian treaties (art. 165 Tuir).

J.E.L. Classification: H30, K34

Keywords: Creditability; Double taxation conventions; Foreign tax credit limitations; International taxation; Maximum deduction; Tax credit relief; Treaty credit method

SOMMARIO: 1. La tendenza dell'Amministrazione finanziaria ad estendere al *foreign tax credit* dei trattati le limitazioni dell'istituto unilaterale. — 2. Riconoscimento, entro i trattati italiani, delle clausole di rinvio al diritto interno per la disciplina del *foreign tax credit* convenzionale. Assenza di tali previsioni per lo Stato italiano. —

(*) *Professore Associato di Diritto Tributario, Università degli Studi di Genova.*

3. Un primo limite quantitativo dei trattati italiani all'accreditamento dell'imposta estera: il requisito del pagamento. — 4. Un secondo limite convenzionale: l'accreditamento in ragione del *quantum* imponibile nello Stato estero in conformità alla Convenzione. — 5. Un terzo limite quantitativo: la quota d'imposta dello Stato di residenza attribuibile al reddito o al patrimonio estero (ed. credito ordinario). — 6. (*Segue*). La previsione per lo Stato contraente con l'Italia. — 7. (*Segue*). La previsione per lo Stato italiano. — 8. Rilevanza del reddito determinato al netto delle spese deducibili in base al diritto interno dello Stato di residenza. — 9. Un quarto limite quantitativo dei trattati italiani: la quota d'imposta dello Stato di residenza correlata all'imponibilità nello Stato estero in base al relativo diritto interno. — 10. (*Segue*). La previsione per lo Stato contraente con l'Italia. — 11. (*Segue*). La previsione per lo Stato italiano. — 12. Un quinto limite quantitativo all'accreditamento introdotto per l'Italia nei più recenti trattati: l'ammontare pro-rata dell'imposta estera corrispondente alla quota parte del reddito tassato in Italia.

1. *La tendenza dell'Amministrazione finanziaria ad estendere al foreign tax credit dei trattati le limitazioni dell'istituto unilaterale.*

Una recente presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate in materia di accreditamento delle imposte estere (ed in particolare il Principio di diritto 29 maggio 2019, n. 115, riguardante l'imposta assolta negli Stati Uniti su *royalties* erogate ad una società residente in Italia ed ivi soggette al regime, cosiddetto di *patent box*, di parziale detassazione Ires) unitamente ad una nuova previsione, inserita nei più recenti trattati contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia e ripetitiva della norma unilaterale italiana che limita la deduzione dell'imposta straniera in proporzione al concorso parziale del reddito estero alla formazione del reddito complessivo IRPEF o IRES (art. 165, 10° comma, TUIR) (1), dimostrano come la disciplina convenzionale del *tax credit relief* sia tutt'affatto che appiattita sulla regola del credito d'imposta ordinario, come normalmente la si presenta.

Al contrario, un'analisi delle disposizioni presenti nei vari trattati fiscali italiani e delle corrispondenti clausole del Modello di Convenzione Ocse e del Modello di Convenzione delle Nazioni Unite, modelli

(1) Sull'istituto unilaterale, quale fuoriesce dalla riforma del 2003 e dagli interventi successivi, oltre agli scritti in seguito citati, cfr. anche: CONTRINO A., *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in TESAURO F. (opera diretta da), *Imposta sul reddito delle società (Ires)*, Bologna-Roma, 2007, 1073; MARINI G., *La riforma del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*, in ESPOSITO R. - PAPARELLA F. (a cura di), *La nuova imposta sul reddito delle società. Atti del Convegno*, Napoli, 2006, 263; MELIS G., *Art. 165 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, in FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCARETTI F. (diretto da), *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. Tuir e leggi complementari* (a cura di Fantozzi A.), Padova, 2011, 806.

ai quali l'Italia si allinea, in linea di massima, a seconda delle caratteristiche economiche dell'altro Stato contraente, pone in luce come, dietro l'apparentemente semplice regola di deduzione dell'imposta estera, si pongano in realtà diverse previsioni limitatrici del *tax credit relief*, sia in ordine alla sua esistenza, sia in ordine alla sua quantificazione.

Una tale analisi evidenzia anche come, nella specifica materia dei metodi per eliminare la doppia imposizione giuridica internazionale (artt. 23 A e 23 B), i due Modelli si limitino a delineare quella che deve essere la disciplina sostanziale essenziale dei trattati, mentre, quanto alla restante disciplina, si ponga il problema della relativa integrazione mediante la normativa unilaterale interna dello Stato contraente di residenza convenzionale che è destinatario, di volta in volta, dell'obbligo internazionale di accreditamento.

Sebbene, infatti, l'esperienza abbia dimostrato che il metodo dell'accREDITAMENTO dia adito a diversi problemi richiedenti previsioni di dettaglio atte a risolverli, la scelta è stata, ed è tuttora, quella di limitare alle regole generali la disciplina dell'art. 23 A, 2° par., e 23 B del Mod. OCSE e del Mod. Naz. Un., coerentemente con la loro impostazione generale, senza includervi regole dettagliate sulla quantificazione e sulle modalità di fruizione del credito.

Lo confermano i Commentari al Mod. OCSE 2017 e al Mod. Naz. Unite 2017: in nessun'altra parte, come in questo ambito, vi si asserisce, con altrettanta risolutezza e ripetitività, l'esigenza di integrare le norme convenzionali con le norme interne, oppure, in alternativa o in aggiunta, di introdurre previsioni *ad hoc* nei trattati.

Ciò, tuttavia, solleva un'ulteriore questione, che, d'altra parte, l'analisi dei trattati fiscali italiani ed il relativo confronto fa emergere.

Nel sistema di *tax treaty law* italiano, come avviene anche per il sistema di trattati di altri Stati, l'integrazione della disciplina convenzionale in materia di accreditamento mediante rinvio al diritto interno non ha la stessa portata ed ampiezza per tutti gli Stati contraenti, poiché sono solo una minoranza quelli per i quali, in quanto Stati di residenza, è espressamente disposto un tale rinvio.

E l'Italia non appartiene a questa minoranza di Stati.

In ogni caso, nell'ambito di tale minoranza, si rinvengono formule di rinvio molto differenziate l'una dall'altra.

La difficoltà che per gli operatori si pone in questa materia è, dunque, duplice: da un lato, interpretare, dove presente, la disposizione di rinvio, per coglierne eventuali limitazioni, e conseguente-

mente determinare, di riflesso, la disciplina unilaterale applicabile in forza del rinvio; dall'altro, risolvere i vari problemi interpretativi che si presentano in assenza di rinvio.

Nel presente scritto si illustra l'esito dell'indagine svolta sui trattati italiani in ordine ai requisiti quantitativi dell'accredimento, con le conseguenze che se ne possono trarre in merito alla tendenza segnalata dall'Amministrazione finanziaria di estendere al *tax credit relief* convenzionale le limitazioni dell'istituto unilaterale.

2. *Ricognizione, entro i trattati italiani, delle clausole di rinvio al diritto interno per la disciplina del foreign tax credit convenzionale. Assenza di tali previsioni per lo Stato italiano.*

È ampiamente riconosciuto che gli ordinamenti statali prevedono, di regola, norme unilaterali dettagliate sul credito per le imposte estere e sia per tale ragione che diverse Convenzioni internazionali contengono un rinvio a tale normativa interna, subordinato a che non sia pregiudicato il principio da esse sancito in materia di accredimento (art. 23 B, Mod. Ocse 2017 e Mod. Naz. Un. 2017) (2).

Effettivamente, la previsione che stabilisce l'obbligo generale di accredimento, di cui è destinatario lo Stato contraente di residenza diverso dall'Italia, presenta un aspetto del tutto peculiare in un certo numero di trattati italiani, connotati dalla presenza di un rinvio espresso al diritto interno di quello Stato, cui si aggiunge, sovente, la previsione esplicita di un limite al rinvio costituito da un tale principio.

In linea generale la presenza del rinvio comporta che, ai fini dell'accredimento, oltre ai requisiti posti dal trattato, debbano essere rispettati anche eventuali requisiti interni dello Stato contraente di residenza a favore del cui diritto interno opera il rinvio (3).

Lo Stato italiano non è destinatario di alcuna di queste previsioni di rinvio.

Entro il *network* degli accordi stipulati dall'Italia ricorrono diversi tipi di previsione con rinvio al diritto interno.

Non sono riconducibili ad alcuna di queste le norme che rinviano limitatamente all'ipotesi in cui la legislazione interna preveda un

(2) Com. Ocse 2017 art. 23 B, punto 60, richiamato anche dal Com. Mod. Naz. Un. 2017.

(3) D'ora innanzi, salvo sia diversamente precisato, per Stato contraente di residenza si intende quello tale ai fini convenzionali.

trattamento più favorevole rispetto a quello convenzionale: si tratta, per inciso, di clausole superflue (4).

Nel sistema di *tax treaty law* italiano l'obbligo di accreditamento con la previsione di rinvio al diritto interno presenta una certa varietà di formule testuali, indicativamente una decina, ed è stabilito per poco meno di un terzo degli Stati contraenti con l'Italia, rappresentati da: Australia, Azerbaijan, Bangladesh, Barbados, Belgio, Canada, Cile, Cina, Cipro, Corea del Sud, Filippine, Hong Kong, Irlanda, Libano, Malaysia, Malta, Nuova Zelanda, Regno Unito, Singapore, Sri Lanka, Stati Uniti, Trinidad e Tobago, Turchia, Ucraina, ex Unione Sovietica (ora, Kirghizistan e Tagikistan), Uzbekistan, Vietnam.

Sia pur rarissimo nel *network* dei trattati italiani, il rinvio alla legislazione interna è posto anche con riguardo all'obbligo di esentare in funzione di eliminare la doppia imposizione: ricorre per i Paesi Bassi ed è soggetto al limite dei principi generali del diritto interno (secondo l'equivalenza al principio generale del trattato che sarà illustrata con riguardo all'obbligo di accreditamento) (5).

L'analisi dei trattati italiani ha condotto alla ricognizione delle clausole di rinvio in materia di accreditamento di seguito indicate.

a) *La previsione con rinvio del tipo: "Fatte salve le disposizioni della legislazione del [...] concernenti la concessione del credito di una imposta estera [...] che non modificano il principio generale qui previsto".*

Un primo tipo di previsione con rinvio riscontrata è quella della

(4) Rinvia solo in caso di trattamento interno più favorevole la Conv. Italia-Estonia (art. 23, 3° par., lett. a), disponendo: "se un residente dell'Estonia ritrae redditi che, conformemente alla presente Convenzione, sono imponibili in Italia, salvo il caso in cui la legislazione interna preveda un trattamento più favorevole, l'Estonia ammetterà in deduzione dall'imposta sul reddito di tale residente un ammontare pari alla relativa imposta sul reddito pagata in Italia. Tale deduzione in ogni caso non può eccedere la frazione di imposta sul reddito in Estonia, calcolata prima di operare la deduzione, attribuibile al reddito imponibile in Italia". Simile la previsione della Conv. Italia-Lituania (art. 25, 3° par., lett. a).

(5) La previsione della Conv. Italia-Paesi Bassi è la seguente (art. 24, 2° par.): "Tuttavia, se un residente dei Paesi Bassi riceve elementi di reddito o possiede elementi di patrimonio che, in virtù degli Articoli 6, 7, 10 paragrafo 6, 11 paragrafo 6, 12 paragrafo 4, 13 paragrafi 1 e 2, 14, 15 paragrafo 1, 16, 19, 22 paragrafo 2 e 23 paragrafi 1 e 2, della presente Convenzione, sono imponibili in Italia e che sono inclusi nella base prevista al paragrafo 1, i Paesi Bassi esenteranno tali elementi accordando una riduzione della loro imposta. Questa riduzione è calcolata conformemente alle disposizioni della legislazione olandese intese ad evitare le doppie imposizioni con le modifiche che essa può subire, senza che ne vengano modificati i principi generali. A tal fine, gli elementi suddetti sono considerati inclusi nell'ammontare complessivo degli elementi di reddito o del patrimonio che, in virtù di tali disposizioni, sono esenti dall'imposta olandese".

Conv. Italia-Regno Unito (art. 24, 1° e 2° par., lett. a) che stabilisce per questo Stato: “Fatte salve le disposizioni della legislazione del Regno Unito concernenti la concessione di una deduzione dall’imposta del Regno Unito dell’imposta dovuta in un paese diverso dal Regno Unito (che non modificano il principio generale qui previsto): a) l’imposta italiana dovuta ai sensi della legislazione italiana conformemente alla presente Convenzione, sia direttamente che per detrazione, sugli utili o redditi provenienti da fonti site in Italia (fatta eccezione nel caso dei dividendi, dell’imposta dovuta sugli utili con i quali sono pagati i dividendi stessi) è ammessa in deduzione dall’imposta del Regno Unito calcolata sugli stessi utili o redditi per i quali è stata calcolata l’imposta italiana” (e, nel testo inglese: “*Subject to the provisions of the law of the United Kingdom ... which shall not affect the general principle hereof ...*”).

Secondo l’Amministrazione finanziaria inglese (www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual) con questa clausola l’obbligo di accreditamento del Regno Unito è soggetto a tutte le restrizioni fissate dal proprio ordinamento interno, benché con il limite di osservanza del principio generale del trattato.

La previsione di un limite al rinvio al diritto interno, limite individuato nel principio generale del trattato (“qui previsto”, “*hereof*”) (6), vale a rendere inoperante il rinvio rispetto a quella parte della disciplina unilaterale interna sul riconoscimento del credito per imposte estere che violerebbe il principio generale posto dal trattato.

Ora, il principio generale posto dall’accordo — principio che non è espressamente individuato in esso — è da ricollegare, in prima istanza, all’apprezzamento di quella situazione di fatto di doppia imposizione giuridica internazionale, come delineata dal trattato con date caratteristiche, alla quale gli Stati contraenti sono interessati (allo scopo di eliminarla) ed intorno alla quale si è formato il loro consenso.

E, quindi, far salvo il principio generale del trattato altro non

(6) Secondo AVRRY JONES J.F., *The History of the United Kingdom's First Comprehensive Double Taxation Agreement*, in *Brit. Tax Rev.*, 2007, p. 234, questa espressione è stata usata per la prima volta nel trattato Regno Unito-Stati Uniti del 1945 in una disposizione simile a quella riportata nel testo ed era presumibilmente da intendere come una salvaguardia, per gli Stati Uniti, contro future modifiche della legislazione interna inglese volte a restringere l’attribuzione del credito d’imposta. Secondo l’Autore, in questa prospettiva: “*The United States regarded their relief as establishing a «general principle»*”.

significa se non fare salvi i requisiti sostanziali che esso pone a riguardo di tale situazione di fatto e sui quali è incardinato il principio medesimo, con la *ratio* di impedire che lo Stato contraente di residenza possa sacrificare questo principio a favore di presupposti unilaterali del proprio diritto interno. Ciò vale, in prima istanza, ad escludere che il rinvio all'ordinamento interno possa riguardare requisiti legali unilaterali della situazione di fatto più stringenti di quelli convenzionali.

Rinvii al diritto interno sul tipo di quello della Conv. Italia-Regno Unito si ritrovano anche in altri accordi siglati dall'Italia (art. 23, 2° par., Conv. Italia-Bangladesh; art. 22, 2° par., Conv. Italia-Trinidad e Tobago).

Il recente trattato italiano siglato con Hong Kong riprende il testo della clausola della Conv. Italia-Regno Unito, salvo riferirsi (art. 22, 2° par.) al "principio generale del presente articolo" ("*the general principle of this article*"), con un più chiaro riferimento al principio che il trattato formula entro l'articolo in cui vi è la disciplina dell'obbligo di accreditamento.

Con riguardo al tipo di previsione in esame che pone un limite al diritto interno e, tuttavia, non si riferisce in modo espresso anche a future modifiche della disciplina interna — priva, cioè della locuzione "*from time to time in force*" che si ritrova in altri tipi di clausole di seguito esaminate — si pone il preliminare problema a carattere interpretativo di individuare la norma oggetto di rinvio, se quella vigente all'epoca della firma dell'accordo (cosiddetta, *static interpretation*), ovvero, di volta in volta, quella vigente al momento in cui si applica il trattato (cosiddetta, *ambulatory interpretation*).

Ciò, salvo tale problema sia risolto, nello specifico trattato, da una previsione corrispondente a quella dell'art. 3, 2° par., Mod. Ocse 2017, ossia, dalla *renvoi clause* fondata sull'interpretazione evolutiva (7), peraltro mancante nella larga maggioranza degli accordi bilaterali italiani (8).

Se si dovesse ritenere decisiva, nel singolo trattato, l'assenza della

(7) Per tutti: MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 106, e in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale*, Torino, 2011, p. 32.

(8) Tale problema riguarda, oltre che questo primo tipo di previsione, anche quelli del tipo *b)* e *f)* (2° e 6° tipo) che usano una formula di rinvio simile a questa: "Fatte salve le disposizioni della legislazione del [...] che non modificano il principio qui previsto", oppure "che non ne pregiudichi i principi generali".

locuzione “di volta in volta in vigore”, privilegiando così un’interpretazione di tipo “statico”, modifiche successive della legislazione interna non sarebbero soggette al limite del principio generale del trattato. E ciò di per sé si profila come un argomento contrario all’interpretazione statica.

Si può ancora rilevare, in senso contrario, che nelle varie formule di rinvio in esame manca un qualsivoglia riferimento temporale alla legislazione vigente all’epoca della firma del trattato: non si è, infatti, in presenza di una formula del seguente tenore “Fatte salve le disposizioni vigenti della legislazione del [...]”, o “*in force at the date of the treaty*”.

Insomma, non vi sono argomenti decisivi a favore di un’interpretazione di tipo statico, sicché, il rinvio al diritto interno con il limite del principio generale del trattato senza alcun ulteriore riferimento depona a favore di un’*interpretazione evolutiva* e lo comprovano, nell’esperienza dei trattati internazionali, sia le modifiche apportate alle formule di rinvio, modifiche volte ad eliminare ogni riferimento alla legislazione vigente alla data di firma del trattato, sia, a contrario, l’esistenza di riferimenti espressi in alcuni trattati alla legislazione vigente a tale data (9).

Le conclusioni non sono in tal caso dissimili da quelle viste per i trattati, di seguito esaminati, che espressamente rinviano al diritto interno come può essere di volta in volta modificato.

b) *La previsione con rinvio del tipo: “Fatte salve le disposizioni della legislazione del [...] concernenti la concessione del credito di una imposta estera ... che non ne pregiudichi i principi generali”.*

Ad analoghe conclusioni si può giungere con riguardo ad ulteriori trattati italiani che contengono un secondo tipo di rinvio al diritto interno, con un identico riferimento, nel testo in lingua inglese, al “principio generale qui previsto” (*hereof*), ossia, quello del trattato, sebbene espresso nel testo in lingua italiana solo con “ai principi generali”, senza specificare “qui previsti”, e dunque intendendosi, letteralmente, quelli dell’ordinamento interno (espressione, perciò, traducibile, piuttosto, con “*thereof*”).

Tale previsione ricorre nella Conv. Italia-Turchia (art. 24, 3° par., lett. a) in cui è convenuto che: “Qualora un residente della Turchia

(9) Cfr. AVERY JONES J.F. *et al.*, *Credit and Exemption Under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterisation*, in *Brit. Tax Rev.*, 1996, p. 218, nota 15.

percepisce un reddito che, in conformità alle disposizioni del presente Accordo, è imponibile in Italia ed in Turchia, la Turchia fatte salve le disposizioni della legislazione fiscale turca concernente il credito per imposte estere (che non ne pregiudichi i principi generali) può dedurre dall'imposta sul reddito di detta persona, un ammontare pari all'imposta sul reddito pagata in Italia" [espressa nel testo inglese: "... Turkey shall, subject to the provisions of Turkish taxation laws regarding credit for foreign taxes (which shall not affect the general principle hereof) ..."] (10).

Un primo argomento da taluni sostenuto (11) per interpretare questo tipo di testo di rinvio, non diversamente dal precedente, è quello per cui occorre muovere dal presupposto che al momento della stipula dell'accordo gli Stati contraenti hanno valutato come identiche le proprie condizioni unilaterali e quelle bilaterali per l'accreditamento dell'imposta estera, e quindi il riferimento, benché formulato in modo espresso, nel testo in lingua italiana, con riguardo ai principi dell'ordinamento interno, sottende pur sempre il principio generale posto dal trattato, cui si fa riferimento nel testo in lingua inglese.

Resta un argomento decisivo per i due accordi italiani qui esaminati: sia nel trattato con la Turchia, sia in quello con l'Ucraina, il testo inglese, in caso di dubbio, prevale sul testo in lingua italiana, sicché si può fondatamente ritenere che per essi questo secondo tipo di previsione di rinvio è in realtà riconducibile, nella sostanza, al primo.

Anche per questo tipo di previsione priva della locuzione "*from time to time in force*" si pone il preliminare problema a carattere interpretativo di individuare la norma oggetto di rinvio, se quella vigente all'epoca della firma dell'accordo (cosiddetta, *static interpretation*), ovvero, di volta in volta, quella vigente al momento in cui si applica il trattato (cosiddetta, *ambulatory interpretation*), questione già esaminata a riguardo del tipo precedente, alle cui conclusioni si rinvia.

(10) Parimenti, la Conv. Italia-Ucraina (art. 24, 8° par., lett. a) stabilisce che "Fatte salve le disposizioni della legislazione ucraina concernenti l'eliminazione delle imposte versate in un territorio diverso dall'Ucraina (senza che ne siano modificati i principi generali), l'imposta italiana ..." e nel testo inglese: "*Subject to the provisions of the law of Ukraine regarding the elimination of tax paid in a territory outside Ukraine (which shall not affect the general principle hereof), Italian tax ...*".

(11) Cf. AVERY JONES J.P. et al., *Credit and Exemption Under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterisation*, cit., p. 216, nota 15.

c) *La previsione con rinvio del tipo: "Fatte salve le disposizioni della legislazione del [...] di volta in volta in vigore concernenti la concessione del credito di una imposta estera ... (senza che ne siano modificati i principi generali)"*.

Identiche considerazioni a quelle svolte per il primo sono valide per un terzo tipo di previsione ricorrente in due trattati italiani che, nel rinvio al diritto interno, dispongono espressamente l'osservanza del principio generale del trattato anche con riguardo alle modifiche della legislazione interna successive alla sua firma.

Uno di questi accordi bilaterali è rappresentato dalla Conv. Italia-Australia, in cui il rinvio è così formulato (art. 24, 1° par.): "Fatte salve le disposizioni della legislazione australiana di volta in volta in vigore concernenti la concessione di una deduzione dall'imposta australiana dell'imposta prelevata in un paese diverso dall'Australia (senza che ne siano modificati i principi generali)" e nel testo inglese: "Subject to the provisions of the law of Australia from time to time in force [...] which shall not affect the general principle hereof)".

Simile la Conv. Italia-Nuova Zelanda (art. 23, 2° par.).

d) *La previsione con rinvio del tipo: "Fatte salve le disposizioni della legislazione del [...] così come può essere di volta in volta modificata, senza intaccare il principio generale qui esposto, concernente la concessione del credito di un'imposta estera ..."*.

Rilievi diversi devono farsi rispetto ad un quarto tipo di previsione, ricorrente in tre accordi conclusi dall'Italia, che si differenzia da quella appena esaminata in quanto l'osservanza del principio generale del trattato è imposta limitatamente alle sole modifiche dell'ordinamento interno successive alla stipula dell'accordo.

Uno di questi trattati è la Conv. Italia-Stati Uniti, che stabilisce (art. 23, 2° par., lett. a), primo periodo): "In conformità alle disposizioni e fatte salve le limitazioni della legislazione degli Stati Uniti (così come può essere di volta in volta modificata, senza intaccare il principio generale qui esposto) gli Stati Uniti riconoscono ai residenti o ai cittadini statunitensi nei confronti dell'imposta statunitense sul reddito un credito pari al corrispondente ammontare dell'imposta sul reddito pagata in Italia ..." e nel testo inglese: "In accordance with the provisions and subject to the limitations of the law of the United States (as it may be amended from time to time without changing the general principle hereof)".

A prescindere dalla peculiarità, eccezionale nel sistema di *tax treaty law* italiano, che l'accordo obbliga gli Stati Uniti all'accreditamento non solo nei confronti dei propri residenti, bensì anche dei propri cittadini residenti in Italia, il rinvio si caratterizza qui per l'assenza di un limite, costituito dal principio generale, nei riguardi della normativa unilaterale interna già in vigore al momento della stipula dell'accordo, in quanto, evidentemente, ritenuta già conforme al principio generale posto dal trattato.

Oltre a questo rinvio, posto a premessa, che reca il limite del principio generale, è stabilito un secondo rinvio alle limitazioni previste dalla legislazione degli Stati Uniti (12), in particolare a quelle incidenti sulla determinazione quantitativa del credito, così disposto (art. 23, 2° par., lett. a, secondo periodo): "Tale corrispondente ammontare è calcolato sulla base dell'ammontare dell'imposta pagata in Italia, ma non deve eccedere le limitazioni previste dalla legislazione degli Stati Uniti (ai fini di limitare il credito nei confronti dell'imposta degli Stati Uniti sul reddito derivante da fonti situate al di fuori degli Stati Uniti)".

Una previsione del tutto analoga a quella del trattato statunitense ricorre nella Conv. Italia-Filippine (art. 22, 3° par.). Simile anche quella della Conv. Italia-Corea del Sud (art. 23, 3° par.), salvo che per il 2° periodo, che non contiene alcun ulteriore rinvio.

Diversamente da questi due trattati, la Conv. Italia-Stati Uniti, come altri accordi statunitensi, si caratterizza anche per un limite posto al rinvio al diritto interno circa i requisiti che l'imposta estera deve soddisfare per essere accreditabile, così espresso (art. 23, 2° par., lett. b): "ai fini dell'applicazione del credito statunitense con riferimento all'imposta pagata in Italia, le imposte di cui ai paragrafi 2 (b) (i), 2 (b) (ii) e 3 dell'art. 2 (Imposte considerate) si considerano imposte sul reddito ...". Si tratta, in altri termini, dell'IRPEF e dell'IRPEG, nonché delle imposte di natura identica o sostanzialmente analoga a queste istituite dall'Italia dopo la data della firma della Convenzione.

Individuando le suddette imposte italiane come imposte rispondenti ("si considerano ...") ai requisiti unilaterali che la legislazione statunitense pone, e ciò a prescindere dall'epoca in cui la normativa

(12) Le regole statunitensi, introdotte già dal 1918 e contenute nell'*Internal Revenue Code*, I.R.C., § 901 e seguenti, sono complesse e molto articolate, con numerose limitazioni (spec. § 909) suscettibili di ingenerare condotte abusive (ad esempio, il *cross-crediting abuse*), contrastate con ulteriori restrizioni, con il risultato di una normativa unilaterale in materia estremamente parcellizzata.

interna è entrata in vigore e da una sua modifica in data successiva alla firma dell'accordo, il trattato le sottrae dalle regole unilaterali degli Stati Uniti che richiedono all'imposta estera di essere qualificabile come "an income tax" (*Internal Revenue Code*, I.R.C., § 901, 902), oppure, di essere "in lieu of" una tale imposta (I.R.C., § 908; Cf. Reg. § 4.901-2) (13).

Una previsione simile a questa della Conv. Italia-Stati Uniti non è presente in alcun altro trattato italiano (14).

e) *La previsione con rinvio del tipo: "Fatte salve le disposizioni della legislazione del [...] concernenti la concessione del credito di una imposta estera nonché ogni successiva modifica di tali disposizioni che non ne pregiudichi i principi generali"*.

Identica è la conclusione con riguardo ad un quinto tipo di previsione con rinvio, ricorrente nella Conv. Italia-Canada (art. 22, 1°

(13) A ciò si aggiunge la limitata considerazione dell'IRAP quale imposta sui redditi, essendo stabilito (art. 23, 2° par., lett. b), secondo periodo): "Inoltre, ai fini dell'applicazione del credito statunitense con riferimento all'imposta pagata in Italia, la parte dell'imposta di cui al paragrafo 2 (b) (iii) dell'articolo 2 (Imposte considerate) così come descritta al sub-paragrafo (c) del presente paragrafo si considera un'imposta sul reddito". A tal fine è previsto (art. 23, 2° par., lett. c): "La parte dell'imposta di cui al paragrafo 2 (b) (iii) dell'articolo 2 (Imposte considerate) che è considerata un'imposta sul reddito è calcolata moltiplicando il coefficiente applicabile per l'ammontare totale dell'imposta di cui al paragrafo 2 (b) (iii) dell'articolo 2 (Imposte considerate) che è pagata o maturata in Italia. (i) L'espressione «coefficiente applicabile» designa la base rettificata divisa per la base imponibile totale su cui si applica effettivamente l'imposta di cui al paragrafo 2 (b) (iii) dell'articolo 2 (Imposte considerate). (ii) L'espressione «base rettificata» designa il maggiore di: (A) zero (0), oppure (B) la base imponibile totale su cui si applica effettivamente l'imposta di cui al paragrafo 2 (b) (iii) dell'articolo 2 (Imposte considerate), meno l'ammontare totale del costo del lavoro e degli interessi passivi non altrimenti considerati nella determinazione della base imponibile totale su cui si applica effettivamente l'imposta di cui al paragrafo 2 (b) (iii) dell'articolo 2 (Imposte considerate)".

(14) Fino agli inizi degli anni Ottanta i trattati stipulati dagli Stati Uniti avevano, in linea generale, scarsi riflessi sulla tassazione dei relativi cittadini e residenti (salvo il ruolo significativo sul piano del rapporto fra il contribuente statunitense e l'altro Stato contraente), in quanto, da un lato, si limitavano ad uniformarsi alle previsioni dell'istituto unilaterale statunitense del *foreign tax credit*: dall'altro, recepiamo la "savings clause" che legittimava gli Stati Uniti a tassare i propri cittadini e residenti come se il trattato non esistesse. Solo a partire dai trattati stipulati in quegli anni l'istituto convenzionale assunse una sua fisionomia indipendente, nella sostanza, dall'istituto unilaterale statunitense: in origine, soprattutto, quanto all'ampliamento delle categorie di imposte estere accreditabili ed alla definizione dei criteri in base ai quali il reddito era da considerare come prodotto entro o fuori il territorio statunitense (cd. "source rules"); in seguito, evolvendosi ulteriormente in senso autonomistico con un maggior favore verso i contribuenti che avrebbe interessato anche il generale profilo delle limitazioni, cfr. GANN P.B., *The Concept of An Independent Treaty Foreign Tax Credit*, in *Tax Law Rev.*, 1982, pp. 1-77.

par., lett. a), dal seguente testo: “fatte salve le vigenti disposizioni della legislazione canadese concernenti la detrazione dell’imposta pagata in un territorio situato al di fuori del Canada sull’imposta dovuta in Canada, nonché ogni successiva modifica di tali disposizioni che non ne pregiudichi i principi generali, e fatti, altresì, salvi una detrazione o uno sgravio più rilevante previsti dalla legislazione canadese, l’imposta dovuta in Italia su utili, redditi o guadagni provenienti dall’Italia, è portata in detrazione da qualsiasi imposta canadese dovuta per gli stessi utili, redditi o guadagni” (“*Subject to the existing provisions of the law of Canada ... and to any subsequent modification of those provisions — which shall not affect the general principle hereof — ...*”).

Similmente a quella del trattato con gli Stati Uniti, questa previsione limita l’osservanza di tali principi alle sole modifiche dell’ordinamento interno successive alla stipula dell’accordo, ma, diversamente da quella, il riferimento è, nella versione in lingua italiana, solo ai “principi generali”, senza specificare che si tratti di quelli previsti dal trattato, e perciò, intendendosi, letteralmente, tali quelli dell’ordinamento interno.

Pur se in questo trattato il testo in lingua italiana fa fede come quello in inglese, non prevalendo uno sull’altro in caso di dubbio, in via interpretativa si può giungere alla medesima conclusione del 2° tipo di rinvio sulla base dell’argomento, già illustrato, che poggia sulla sostanziale equivalenza, ritenuta dagli Stati contraenti in sede di accordo, tra principi generali interni e principio generale del trattato, principio generale, quest’ultimo, cui fa espresso riferimento la versione in lingua inglese.

Per quei trattati che formulano il rinvio limitandolo all’osservanza del principio generale dell’accordo — o, nella riconosciuta equivalenza, dei principi generali interni — solo per le modifiche apportate alla legislazione interna in data successiva alla firma dello stesso, come quello in esame, occorre muovere dalla prospettiva di un sostanziale rispetto, alla data di firma dell’accordo, della disciplina nazionale con il principio fondante il trattato, rispetto a fronte del quale non ha ragione di essere un richiamo al principio, e se ne giustifica così l’assenza di riferimento (15).

(15) Cfr. AVERY JONES J.F. et al., *Credit and Exemption Under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterisation*, cit., p. 217, con riguardo al problema di differente qualificazione.

f) *La previsione con rinvio del tipo: "Tuttavia, tale deduzione non potrà eccedere l'ammontare dell'imposta calcolata su tale reddito o patrimonio in base alle leggi ed ai regolamenti del [...] che non devono essere in contrasto con il principio generale qui espresso".*

Un sesto tipo di previsione di accreditamento con rinvio al diritto interno è quella che si rinviene nella Conv. Italia-Uzbekistan (art. 24, 3° par.): "Se un residente dell'Uzbekistan ritrae redditi o possiede un patrimonio che, in conformità alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in Italia, l'Uzbekistan dedurrà dall'imposta versata da tale residente un ammontare pari all'imposta su detto reddito o detto patrimonio pagata in Italia. Tuttavia, tale deduzione non potrà eccedere l'ammontare dell'imposta calcolata su tale reddito o patrimonio in base alle leggi ed ai regolamenti dell'Uzbekistan che non devono essere in contrasto con il principio generale qui espresso" (*"which shall not affect the general principle hereof"*).

Pur simile al primo tipo di previsione, quanto al riferimento al principio generale del trattato, se ne discosta in quanto il rinvio è collocato nel successivo periodo che limita quantitativamente l'accreditamento e quindi è limitato alle regole interne non riguardanti l'*an*, bensì solo il *quantum*.

Anche per questo tipo di previsione priva della locuzione "*from time to time in force*" si pone il preliminare problema a carattere interpretativo di individuare la norma oggetto di rinvio, se quella vigente all'epoca della firma dell'accordo (cosiddetta, *static interpretation*), ovvero, di volta in volta, quella vigente al momento in cui si applica il trattato (cosiddetta, *ambulatory interpretation*), questione già esaminata a riguardo del 1° (oltre che del 2°) tipo di previsione, alle cui conclusioni si rinvia.

g) *La previsione con rinvio del tipo: "i residenti in [...] ... possono dedurre l'imposta estera fatte salve le disposizioni di legge applicabili del [...]" cui si aggiunge la clausola di osservanza del principio generale con riguardo a future modifiche legislative.*

Un settimo tipo di testo si caratterizza, in primo luogo, per una formula di rinvio che non opera un espresso riferimento alla specifica disciplina interna in materia di accreditamento, facendo salve in generale le leggi interne; in secondo luogo, per la mancanza di quel periodo aggiuntivo che, presente in pressoché tutti i trattati italiani, limita quantitativamente il credito (e che in alcuni di tali accordi,

come quelli del decimo tipo, contiene il rinvio al diritto interno); infine, per l'assenza, all'interno dell'articolo sui metodi per eliminare il doppio d'imposta, del riferimento al principio generale, presente, tuttavia, in una clausola *ad hoc*, posta in un autonomo articolo, che, nei riguardi di qualsiasi previsione del trattato, fa salve le norme interne in materia di investimenti esteri. Si tratta, insomma, di una complessiva disciplina di rinvio riconducibile a quelle precedenti, dalle quali si distingue per aspetti più formali che non sostanziali.

E tale il testo della, evoluta, Conv. Italia-Cile che così prevede sotto la rubrica "Eliminazione della doppia imposizione" (art. 22, 1° par.): "Per quanto riguarda il Cile, la doppia imposizione sarà eliminata nel modo seguente: i residenti in Cile, che ricavano redditi che possono, in conformità con le disposizioni della presente Convenzione, essere soggetti a tassazione in Italia, possono dedurre l'imposta così pagata da qualsiasi imposta cilena dovuta per lo stesso reddito, fatte salve le disposizioni di legge applicabili del Cile. Il presente paragrafo si applica a tutti i redditi di cui alla presente Convenzione".

A tale disciplina si aggiunge la previsione che pone l'osservanza del principio generale, in modo del tutto singolare per il *network* dei trattati italiani, fra le "Disposizioni particolari" del capitolo V sotto la rubrica "Disposizioni varie" ("*Miscellaneous rules*") (art. 28, 3° par.): "Le disposizioni della presente Convenzione non pregiudicano l'applicazione delle disposizioni esistenti della normativa cilena DL 600 (Statuto degli investimenti esteri) in quanto in vigore al momento della firma della presente Convenzione e in quanto emendabile di volta in volta senza modificarne il principio generale" ("*... as they are in force at the time of signature of this Convention and as they may be amended from time to time without changing the general principle thereof*").

h) *La previsione con rinvio del tipo: "Fatte salve le disposizioni della legislazione del [...] concernenti la concessione del credito di una imposta estera ..."*.

In alcune convenzioni italiane la clausola di rinvio è formulata ancora diversamente, in quanto non fa salvo, in termini espressi, alcun principio.

Si rinviene questo ottavo tipo di rinvio nella Conv. Italia-Malta (art. 22, 3° par.), secondo cui: "Fatte salve le disposizioni della legislazione maltese concernenti la concessione del credito di una imposta estera nei confronti della imposta maltese, quando, in base

alle disposizioni del presente accordo, un reddito di fonte italiana viene assoggettato ad imposizione in Malta, l'imposta italiana dovuta sul reddito in questione è portata in deduzione dall'imposta maltese dovuta sullo stesso reddito" (*"Subject to the provisions of the law of Malta ..."*).

Così, nella Conv. Italia-Singapore (art. 22, 3° par.): "Fatte salve le disposizioni della legislazione di Singapore concernenti la concessione di un credito nei confronti dell'imposta singaporeana dell'imposta dovuta in un paese diverso da Singapore" (16).

In queste ipotesi la puntuale individuazione dei requisiti da soddisfare ai fini dell'accreditamento può non esaurirsi nelle norme dell'accordo, perché il rinvio al diritto interno, proprio in quanto non limitato (almeno, non in modo espresso) da alcun principio generale del trattato, sembra far sì che tali elementi possano essere derivati anche dalla disciplina unilaterale interna, in materia di accreditamento, oggetto di rinvio.

Con riguardo a questo tipo di trattati la dottrina si è espressa (sia pur rispetto ai problemi cosiddetti di qualificazione) nel senso di ritenere che l'assenza di un riferimento al principio generale del trattato consente allo Stato, alla cui legislazione interna vi è rinvio, di restringere i requisiti pattizi mediante una modifica della norma interna, giungendo a tali conclusioni da un'interpretazione evolutiva della norma di rinvio (17).

Se sussista rinvio per qualsivoglia requisito o solo per alcuni, ed eventualmente per quali, è indagine da compiersi, entro lo specifico trattato, sulla base di un'interpretazione sistematica delle previsioni in esso contenute, mirata a riscontrare se un tale principio generale, pur non espresso, o altri limiti, siano comunque impliciti al sistema del singolo trattato.

Un limite intrinseco al rinvio è da taluni individuato nell'equilibrio e nella sostanza dell'accordo (18), che l'interprete può desumere

(16) Sul tipo della previsione contenuta nei trattati italiani con Malta e Singapore anche la clausola della recente Conv. Italia-Barbados (art. 23, 3° par.), nonché: art. 23, 3° par., Conv. Italia-Cipro; art. 22, 3° par., Conv. Italia-Malaysia; art. 24, 3° par., Conv. Italia-Sri Lanka.

(17) Cfr. AVERY JONES J.F. *et al.*, *Credit and Exemption Under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterisation*, cit., p. 217.

(18) Gli stessi Autori che, in generale, supportano la tesi dell'interpretazione evolutiva, si riferiscono ad una *"implied limitation"*, per la cui formulazione si rifanno al Commentario al Mod. Ocse in cui è previsto, circa le procedure amichevoli per risolvere le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione del

dal principio di buona fede codificato nella Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei trattati (art. 33, 1° par.) (19).

i) *La previsione con rinvio del tipo: "le imposte [...] pagate saranno prese in considerazione in [...] in conformità alla legislazione interna".*

Un nono tipo di previsione si avvicina alla precedente, discostandosi, tuttavia, in quanto il rinvio è qui formulato senza espresso riferimento alla disciplina interna in materia di accreditalmento.

È tale il testo della, risalente, Conv. Italia-*ex* Unione Sovietica (ora applicabile a Kirghizistan e Tagikistan) secondo cui (art. 12, 1° par., lett. b): "Se una persona residente dell'Urss riceve redditi che, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione sono imponibili in Italia, le imposte ivi pagate da detta persona saranno prese in considerazione nell'Urss in conformità alla legislazione interna".

Manca nel trattato dell'Italia con l'*ex* Unione Sovietica il periodo aggiuntivo che, presente in pressoché tutti gli altri trattati, limita quantitativamente il credito e, solo in alcuni accordi (come quelli del tipo successivo), contiene un rinvio al diritto interno.

l) *La previsione con rinvio del tipo: "L'ammontare del credito, tuttavia, non potrà eccedere l'ammontare dell'imposta [...] calcolata in conformità alle leggi ed ai regolamenti tributari del [...]".*

Infine, un decimo tipo di testo di rinvio presente nei trattati italiani condivide con il nono la mancanza di riferimenti espressi ad alcun principio generale e, similmente al sesto tipo, contiene il rinvio nella specifica previsione che limita quantitativamente l'accreditalmento.

Ricorre, nella Conv. Italia-Libano (art. 23, 3° par., 2° periodo) con questo testo: "Se un residente del Libano ritrae redditi o elementi di reddito che, ai sensi della legislazione italiana e conformemente alle

trattato, che quando la legislazione interna di uno Stato è stata modificata, le autorità competenti possono regolare, "without impairing the balance or affecting the substance of the convention", le difficoltà che potrebbero sorgere dal nuovo regime d'imposizione istituito da questa modifica, cfr. AVERY JONES J.F., *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3[2] of the Oxen Model*, in *Brit. Tax Rev.*, 1984, 1 e 2, e in *Dir. e prat. trib.*, 1984, 1, p. 1662 (da cui si cita).

(19) Conferme a favore di questa linea interpretativa in: VAN DER BRUGGEN E., "Good faith" in the application and interpretation of double taxation conventions, in *Brit. tax rev.*, 2003, 52: "It would be contrary to good faith to create such conditions and exclusions in domestic tax law that all elimination of double taxation would in effect become impossible. Good faith also precludes states from adopting domestic conditions that lead to inconsistent results".

disposizioni della presente Convenzione sono imponibili in Italia, il Libano concederà come credito nei confronti della propria imposta sul reddito o elementi del reddito un ammontare pari all'imposta pagata in Italia. L'ammontare del credito, tuttavia, non potrà eccedere l'ammontare dell'imposta libanese relativa a tali redditi o elementi del reddito calcolata in conformità alle leggi ed ai regolamenti tributari del Libano".

Una previsione simile (a prescindere dall'insolito riferimento ad un'imposta sugli elementi di reddito, tipica del Libano) ricorre anche nella Conv. Italia-Azerbaijan (art. 24, 3° par.), nella Conv. Italia-Cina (art. 23, 3° par.), nella Conv. Italia-Irlanda (art. 21, 1° par., lett. a) e nella Conv. Italia-Vietnam (art. 23, 2° par.) (20).

Simile anche il tipo di rinvio presente nella Conv. Italia-Belgio (art. 23, 1° par., punto 2) per i redditi soggetti alla regola speciale di accreditamento: "Per quanto concerne i dividendi [...], gli interessi [...] ed i canoni [...], la quota forfettaria dell'imposta straniera, determinata alle condizioni e con l'aliquota prevista dalla legislazione belga, è portata in detrazione dall'imposta belga relativa a detti redditi; tuttavia, l'aliquota di detta imposta forfettaria dell'imposta straniera non può essere inferiore a quella dell'imposta prelevata in Italia su detti redditi in conformità all'articolo 10, paragrafo 2, all'articolo 11, paragrafo 2 o all'articolo 12, paragrafo 2, a seconda dei casi" (21).

m) *Il rinvio al diritto interno nell'ambito di una clausola avente funzione di eliminare la doppia imposizione economica internazionale.*

Un rinvio al diritto interno in materia di accreditamento e senza alcun limite espresso è, infine, previsto nel sistema dei trattati italiani per situazioni di doppia imposizione *economica* internazionale (cosiddetto, "*credito indiretto*"), perciò diverse da quelle di natura giuridica che fonda i tipi di rinvio prima esaminati (22).

(20) In ordine al trattato con il Vietnam è da ritenere, infatti, sulla base dell'interpretazione del testo in lingua inglese, che prevale sugli altri in caso di dubbio, che "*computed*" sia da riferire all'imposta vietnamita e non ai redditi come (erroneamente) indicato nel testo in lingua italiana.

(21) Circa l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria belga e la giurisprudenza di Cassazione, *infra*, par. 6.

(22) Mentre l'istituto unilaterale italiano (art. 165, Tuir) ha funzione di eliminare la doppia imposizione internazionale oltre che giuridica, anche economica (cfr. per tutti: COSTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, p. 15 e ss.), gli artt. 23 A e 23 B del Mod. Ocsie 2017 e del Mod. Naz. Unite 2017

In particolare, la Conv. Italia-Messico (art. 22, 2° par., lett. b) stabilisce che: “alle condizioni previste dalla legislazione messicana, le società residenti del Messico potranno imputare sull'imposta sul reddito da esse dovuta in relazione ai dividendi ricevuti, l'imposta sul reddito pagata in Italia per gli utili con i quali la società residente dell'Italia ha corrisposto i dividendi”.

B. *Un primo limite quantitativo dei trattati italiani all'accredimento dell'imposta estera: il requisito del pagamento.*

Un requisito costitutivo dell'obbligo di accredimento è imposto dai trattati italiani, similmente al Mod. Ocse 2017 e al Mod. Naz. Un. 2017 (art. 23 A, 2° par., e all'art. 23 B, 1° par.).

In questi accordi il metodo dell'accredimento ha, infatti, come sua caratteristica quella di accordare una detrazione non superiore all'imposta “pagata” nello Stato contraente di non residenza, salva la presenza di una clausola di *tax sparing credit* o di *matching credit* (23). Perciò, in assenza di una tale clausola in deroga, affinché venga ad esistenza l'obbligo di accredimento dello Stato contraente di residenza, è necessario che un'imposta sia pagata nell'altro Stato contraente.

Si tratta di un requisito anche quantitativo, poiché è in ragione dell'ammontare pagato che compete la detrazione. L'importo dell'imposta estera per la quale deve essere riconosciuto il credito è, dunque, l'imposta effettivamente pagata.

Possono porsi problemi in caso di imposta non determinata sulla base del reddito del periodo di imposta per il quale è riscossa, bensì sul reddito di un anno precedente o sul reddito medio di anni precedenti. Problemi possono, altresì, porsi in caso di adozione di metodi differenti di determinazione del reddito, così come in relazione a variazioni dei tassi di cambio. Tali questioni interpretative e, di riflesso, applicative si pongono in quanto, di regola, non vi è nei trattati una previsione espressa che le risolva (Com. Ocse 2017 art. 23 B, punto 61).

contengono esclusivamente clausole aventi funzione di eliminare la doppia imposizione giuridica. Tuttavia, sono numerosi i trattati italiani che contengono all'interno del corrispondente articolo anche una previsione *ad hoc* per eliminare, specificamente, la doppia imposizione economica, per lo più mediante previsione del credito di imposta cosiddetto indiretto e solo raramente con l'esenzione.

(23) Su tali clausole, per tutti: VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, London, 1997, Art. 23, 1256.

Nel sistema di *tax treaty law* italiano l'espressione "pagata", riferita all'imposta estera, ricorre sempre per l'Italia quale Stato contraente di residenza (salvo rarissime eccezioni) (24).

Nei riguardi dell'altro Stato contraente, nella sua rispettiva qualità di Stato di residenza, e per ciò con riferimento all'imposta estera dello Stato italiano, il termine "pagata" non è utilizzato con la stessa frequenza. Talvolta sostituito con espressioni simili, che non rappresentano perciò eccezioni alla regola del pagamento (25), appare invece modificato in "imposta dovuta" ("payable") per un discreto numero di Stati (26).

Si tratta per lo più di Stati a favore dei quali il trattato contiene un rinvio al diritto interno in materia di accredito dell'imposta estera, rinvio la cui formula è, infatti, costruita intorno alla *nozione di imposta dovuta ai sensi della legislazione italiana*. In questi casi se sia richiesto il pagamento, o non, dipende dal singolo diritto interno cui vi è rinvio in merito a questa specifica limitazione.

Nel trattato italiano con la Francia per determinati redditi si ha una deroga alla regola generale secondo cui il credito è pari all'ammontare di imposte pagate in Italia e si ha riguardo alla regola speciale per cui coincide con l'imposta francese (27).

E da rilevare, tuttavia, che alcuni diritti interni, fra cui quello

(24) Con l'eccezione dei risalenti trattati con Egitto, Malaysia e Sri Lanka nei quali si ha mero riguardo, rispettivamente, alla "imposta egiziana", alla "imposta malaysiana" e alla "imposta srilanchese", senza alcun ulteriore attributo.

(25) Si tratta di espressioni equivalenti, quali "imposta prelevata" (Australia, Germania, Ucraina), "riscossa" (Mauritius) o "versata" (Israele, Vietnam).

(26) Oltre a "imposta dovuta" ("payable"), eccezionalmente si rinviene nella variante di imposte "pagate o maturate" (Filippine), o di "imposta da corrispondere" (Russia). In particolare, si riferiscono all'imposta "dovuta" dell'Italia (in quanto Stato contraente di non residenza) i trattati italiani stipulati con: Bangladesh, Barbados, Canada, Cina, Etiopia, Ghana, Giappone, India, Indonesia, Irlanda, Malaysia, Malta, Regno Unito, Singapore, Sri Lanka, Trinidad e Tobago, Zambia. Si ha generico riguardo, invece, alla "imposta italiana" senza ulteriori attributi nelle convenzioni con il Congo e la Thailandia.

(27) In particolare, per dividendi, interessi, canoni, compensi per dirigenti di società e membri dei consigli di amministrazione e colleghi sindacali, oltre che per i redditi di artisti e sportivi (artt. 10, 11, 12, 16, 17), nonché per gli utili derivanti dall'alienazione di determinati tipi di azioni (Prot., 8° par.), il credito di imposta è pari all'ammontare dell'imposta pagata in Italia conformemente alle disposizioni di detti articoli (con l'ulteriore limite dell'ammontare dell'imposta francese relativa a tali redditi), mentre è pari all'imposta francese per tutti gli altri redditi. Questa disposizione è parimenti applicabile alle remunerazioni delle imprese associate (art. 9), agli utili di capitale derivanti da alienazioni di navi e aeromobili impiegati in traffico internazionale (art. 18, 3° par.), e alle remunerazioni e pensioni da funzioni pubbliche (art. 19).

italiano (art. 165, 5° co., D.P.R. n. 917/1986, TUR) e quello statunitense, prevedono *norme più favorevoli*, in quanto consentono, a date condizioni, l'accredimento anche a fronte di un'imposta *non ancora pagata*. In queste ipotesi si applica la norma interna più favorevole al contribuente (28).

4. *Un secondo limite convenzionale: l'accredimento in ragione del quantum imponibile nello Stato estero in conformità alla Convenzione.*

L'importo pagato dell'imposta estera non è, tuttavia, misura di per sé sufficiente all'accredimento convenzionale.

Ad assumere rilievo è, infatti, solo l'imposta pagata (o dovuta), nell'altro Stato contraente, in conformità con la Convenzione (29).

Ciò, in quanto l'obbligo di accredimento, e così l'obbligo di esenzione, ha fra i suoi elementi costitutivi (*an*) l'imponibilità (*"may be taxed"*) del reddito o del patrimonio, nello Stato contraente di non residenza, in conformità con la Convenzione (30), elemento che in determinate ipotesi assume rilievo anche come requisito quantitativo dell'accredimento.

In particolare, il requisito richiede, sul piano spaziale, un duplice collegamento conforme al trattato (31): il doppio d'imposta deve essere, cioè, conseguenza di un concorso di criteri di collegamento da

(28) Con riguardo all'istituto unilaterale, sulla possibilità di giustificare sistematicamente l'estensione a tutti i contribuenti della detraibilità "per competenza" dell'imposta estera in caso di definitività del pagamento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo: COVATTA A., *La recente riforma del credito per imposte estere: prime considerazioni sistematiche*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 323, par. 8.

(29) Com. Ocs 2017 art. 23 B, punto 61, ripreso identico anche dal Com. Naz. Un. 2017.

(30) In particolare, il requisito costitutivo della fattispecie al cui verificarsi sorge l'obbligo di accredimento è di regola così stabilito (art. 23 A, 1° par., e art. 23 B, 1° par., Mod. Ocs 2017 e Mod. Naz. Un. 2017): "Se un residente di uno Stato contraente possiede elementi di reddito che sono imponibili nell'altro Stato Contraente in conformità alle disposizioni della presente Convenzione [...], il primo Stato [...]". Per lo Stato contraente italiano di residenza il requisito assume una differente formulazione, così espressa: "Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in [...], 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 [...]". A tale differenza testuale non corrisponde alcuna diversità normativa.

(31) TARICO P., *Diritto internazionale tributario*, Vol. I, *Principi ed istituti*, Torino, 2018, 207.

parte di ciascuno dei due Stati contraenti e tali criteri debbono essere conformi a quelli stabiliti dalle norme del trattato (artt. 6-22) per ciascuna classe di reddito o di patrimonio (ad esempio, se reddito o patrimonio immobiliare, se utile o patrimonio d'impresa, etc.).

Tuttavia, il requisito costitutivo di conformità richiede, altresì, che l'imposizione nello Stato contraente di non residenza sia conforme ad altri eventuali elementi normativi che il trattato stabilisce per la pertinente classe di reddito (o di patrimonio) e fra tali elementi normativi ve ne possono essere alcuni suscettibili di limitare anche quantitativamente l'accredimento.

Ad esempio, nel caso di stabile organizzazione localizzata in uno Stato contraente appartenente ad una persona residente nell'altro Stato contraente, l'obbligo di accredimento di tale Stato di residenza è limitato alla quota dell'imposta nazionale dovuta sugli *stessi utili d'impresa* per i quali è calcolata l'imposta estera, utili che devono essere quelli *attribuibili* (art. 7, 2° par., Mtd. Ocse 2017) alla stabile organizzazione. Dunque, l'obbligo di accredimento e la sua misura riguarda i soli utili ad essa attribuibili e costituisce il *pendant* del limite imposto allo Stato della stabile organizzazione nel prelievo fiscale su tali soli utili ad essa attribuibili, utili la cui determinazione deve avvenire sulla base dei principi dell'ente separato e di libera concorrenza fissati dal suddetto art. 7, 2° par. (per le regole di dettaglio, v.: *Report Ocse 2010 "Attribution of Profits to Permanent Establishment"* come aggiornato dal successivo Rapporto 2018 "*Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*") (32).

Altro esempio, più lineare: se l'imposta estera, pur pagata, non lo è stata in modo conforme alle previsioni del trattato, quale è il caso di una ritenuta su dividendi o interessi eccedenti la misura massima stabilita dagli artt. 10, 2° par., e 11, 2° par., detto pagamento eccedente non legittima l'accredimento convenzionale che vi corri-

(32) In un recente interpello relativo alla spettanza del credito d'imposta convenzionale a fronte di ritenute operate dal soggetto erogante estero per servizi ivi resi di progettazione e assistenza tecnica da parte di una società residente in Italia, l'Ag. Entrate (risposta 1° febbraio 2019, n. 23) ha dunque correttamente negato l'accredimento delle ritenute estere, stante la qualificazione dei redditi come utili di impresa non attribuibili ad alcuna stabile organizzazione nello Stato contraente estero e perciò imponibili *soltanto* nello Stato italiano (art. 7, 1° par.), non essendo conforme alle norme convenzionali applicabili nella fattispecie l'imponibilità nello Stato estero (fermo restando il diritto della società residente in Italia, per eliminare il doppio d'imposta, di attivare la procedura per la richiesta di rimborso delle ritenute subite nello Stato estero, secondo le modalità ivi previste).

sponde in termini quantitativi (ferma restando la possibilità di richiedere il rimborso dell'imposta estera pagata in eccesso secondo la disciplina che, pur assente nel Mod. Ocse, è di regola prevista nei trattati italiani nell'ambito delle disposizioni particolari) (33).

5. *Un terzo limite quantitativo: la quota d'imposta dello Stato di residenza attribuibile al reddito o al patrimonio estero (cd. credito ordinario).*

Con un testo invariato dal 1963 il Mod. Ocse 2017 limita l'obbligo di accreditalimento, di cui sia destinatario lo Stato contraente di residenza per tutti i tipi di reddito o di patrimonio (art. 23 B, 1° par., 2° per.), stabilendo che "Tale deduzione in entrambi i casi non può eccedere la quota di imposta sul reddito o sul patrimonio, calcolata prima che sia concessa la deduzione, attribuibile, a seconda del caso, al reddito o al patrimonio imponibile in tale altro Stato".

Analoga clausola è contenuta nell'art. 23 B, 1° par., 2° periodo del Modello di Convenzione delle Nazioni Unite 2017, il cui Commentario in questo ambito ripete pedissequamente, anche con richiami diretti, il Com. Ocse 2017.

Con questa previsione si pongono due distinti limiti; si usa riferirsi ad essi nei termini di deduzione massima (34). Del secondo limite, individuabile nella imponibilità del reddito nello Stato estero in base al proprio diritto interno, si dirà in seguito (*rinvio*: par. 9).

Quanto al primo limite, che è poi quello più noto, esso è imperniato sul termine "attribuibile". La sua previsione all'interno del trattato ha come conseguenza quella per cui l'accréditalimento non si

(33) Secondo i Commentari resta escluso, inoltre, dall'accréditalimento l'importo dell'imposta pagata nello Stato contraente di non residenza unicamente perché il reddito o il patrimonio è anche reddito ricevuto da un residente di tale Stato o patrimonio di un residente di tale Stato: chiarimento, questo, inserito a partire dai due Commentari 2017, punto 61, sulla base di un inciso ("except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State or because the capital is also capital owned by a resident of that State") introdotto nel testo dell'art. 23 A, 1° par., e dell'art. 23 B, 1° par., Mod. Ocse 2017 e del Mod. Naz. Un. 2017, ritenuto meramente ripetitivo di una regola già estraibile in via interpretativa già prima della modifica dei due Modelli intervenuta nel 2017. Interpretazione, questa, non condivisa da molti Stati, che ritengono decisivo, a tal fine, l'inserimento del nuovo inciso nello specifico trattato, cfr. per tutti: PARADA L., *The Open "Saving Clause": An American-Tailored Provision Made to Measure the World*, in questa *Rivista*, 2019, I, p. 13.

(34) Com. Ocse 2017 artt. 23 A e 23 B, punti 23, 29 e 62.

estende all'intera imposta pagata (in conformità alla Convenzione) nello Stato contraente di non residenza, ossia, al cosiddetto credito integrale ("*full credit*"), come sarebbe in linea teorica possibile, bensì, sia limitato al cosiddetto credito di imposta ordinario ("*ordinary credit*"), cioè, alla quota d'imposta dello Stato contraente di residenza attribuibile al reddito estero, vale a dire, in proporzione appropriata a quest'ultimo (35).

L'obbligo che ha fonte nella regola speciale di accreditamento per dati tipi di reddito, quali dividendi e interessi, è stabilito dal Mod. Ocse 2017 (art. 23 A, 2° par., 2° periodo) con un testo in parte differente rispetto a quello dell'obbligo generalizzato (art. 23 B), dal seguente tenore: "Tuttavia, tale detrazione non può eccedere la quota dell'imposta, calcolata prima della deduzione, che è attribuibile a tali elementi di reddito derivanti da quest'altro Stato".

Diversamente dall'altra, questa previsione non richiede che gli elementi di reddito siano imponibili ("*which may be taxed*") nell'altro Stato contraente, bensì che derivino ("*derived from*") da tale Stato.

A prescindere da tale elemento di diversità che concerne comunque il secondo limite di seguito esaminato, per il resto, quanto al primo limite, anche tale obbligo speciale di accreditamento sussiste solo nei limiti del credito ordinario, in quanto la deduzione massima è limitata alla quota di imposta nazionale attribuibile al reddito estero (36).

Il Mod. Ocse non si riferisce espressamente ad una regola di proporzionalità, sebbene la presupponga, imponendo di attribuire una quota dell'intera imposta nazionale al reddito (o al patrimonio) estero. A riguardo dei problemi che, soprattutto in ordine ad una pluralità di aliquote fiscali, il metodo del credito pone, similmente a quello di esenzione, si è ritenuto preferibile non optare per una data soluzione nel Modello, quanto, piuttosto, lasciare ogni Stato libero di applicare la propria legislazione e tecnica (37). Il Commentario si limita a chiarire che la deduzione massima può essere determinata secondo

(35) I Commentari ribadiscono la possibilità, per gli Stati contraenti, di stabilire, nei propri trattati, l'obbligo di accreditamento integrale, in luogo di quello ordinario (Com. Ocse 2017 artt. 23 A e 23 B, punto 58).

(36) Nulla impedisce che gli Stati contraenti optino, nei propri trattati, per il credito integrale ("*full credit*") anche relativamente a tale obbligo speciale per gli elementi di reddito in questione (Com. Ocse 2017 artt. 23 A e 23 B, punto 47).

(37) Com. Ocse 2017 artt. 23 A e 23 B, punto 62, con rinvio ai punti 39-41 e 42, 43 e 44.

due diverse modalità: o applicando all'imposta dovuta sul reddito totale la percentuale derivante dal rapporto tra il reddito estero che genera il credito ed il reddito totale, oppure, applicando l'aliquota fiscale del reddito totale al reddito estero che genera il credito (38).

Nei casi in cui l'imposta estera sia uguale o superiore a quella attribuibile, il metodo del credito ordinario non conduce a risultati diversi del metodo dell'esenzione con progressione. *Ratio* di questo limite quantitativo dell'istituto di accreditamento bilaterale, non diversamente da quello unilaterale italiano, è, infatti, quella di preservare l'eventuale aliquota marginale e, di riflesso, la progressività, dello Stato contraente di residenza.

6. (Segue). *La previsione per lo Stato contraente con l'Italia.*

Nel sistema di *tax treaty law* italiano è frequente che la previsione di accreditamento, generale per tutti i redditi, applicabile allo Stato di residenza contraente con l'Italia sia formulata con un testo identico o simile a quello del Mod. Ocse 2017, e così per il patrimonio.

Ne consegue che l'obbligo di accreditamento di tali Stati è, innanzi tutto, limitato al credito di imposta ordinario.

Ad esempio nella Conv. Italia-Lettonia è stabilito (art. 24, 3° par., lett. b): "Tale deduzione in ogni caso non può eccedere la frazione d'imposta sul reddito o sul patrimonio in Lettonia, calcolata prima di calcolare la deduzione, attribuibile, a seconda del caso, al reddito o al patrimonio imponibile in Italia".

Solo in alcuni trattati, in luogo di "attribuibile", si ha riguardo alla deduzione "corrispondente" al reddito imponibile in Italia o, eccezionalmente, "adeguata" o "relativa" (39).

Sono internazionalmente obbligati all'accREDITAMENTO nei limiti del credito ordinario anche altri Stati contraenti con l'Italia, sia pur

(38) Com. Ocse 2017 artt. 23 A e 23 B, punto 62.

(39) Una previsione con tale tenore (prescindendo dall'estensione al patrimonio) è stabilita, nei trattati italiani, per i seguenti Stati, nella rispettiva qualità di Stati contraenti di residenza: Albania, Algeria ("corrispondente"), Arabia Saudita, Argentina, Armenia, Austria ("corrispondente"), Bielorussia, Brasile, Cipro (Prot.), Congo ("corrispondente"), Croazia, Danimarca, Egitto ("adeguata"), Emirati Arabi Uniti, Estonia, Etiopia ("corrispondente"), Federazione Russa, Finlandia, Francia ("relativa"), Georgia, Giappone, Grecia, Indonesia, Islanda, Kazakistan ("corrispondente"), Lettonia, Libano ("relativa"), Lituania, Macedonia, Moldova, Oman, Portogallo, Romania, Qatar, Senegal, Siria, Slovenia, Spagna, Svezia ("corrispondente"), Tanzania ("corrispondente"), Tunisia ("corrispondente"), Turchia ("adeguata"), Uganda ("imputabile"), Monaco (art. 12, TIEA).

sulla base di una previsione, all'incirca simile a quella italiana (esaminata nel paragrafo successivo), nel cui testo, diversamente dal Mod. Ocse e dagli Stati sopra indicati, vi è riferimento espresso ad una regola di proporzionalità.

Ad esempio, per l'Ecuador è stabilito nel trattato in vigore con l'Italia: "[...] l'ammontare così dedotto non può, tuttavia, eccedere la quota d'imposta ecuadoriana, attribuibile a detti redditi nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo" (40).

Più difficoltosa può essere l'individuazione del limite del credito ordinario nei trattati italiani che obbligano all'accreditamento con una previsione che rinvia al diritto interno (*retro*, par. 2), stante la varietà di testi ricorrenti nella prassi internazionale.

È rarissimo che la previsione, ponente l'obbligo di accreditamento, rinvii al diritto interno senza stabilire il tipo di credito, se integrale od ordinario, ciò che è, appunto, rimesso alla disciplina unilaterale applicabile in forza del rinvio. È il caso, pressoché isolato, delle Filippine.

Infatti, la quasi totalità degli Stati contraenti con l'Italia che rinviano al diritto interno contengono un testo simile a questo (a prescindere dalle diverse formule di rinvio), attinto dalla Conv. Italia-Regno Unito (art. 24, 1° e 2° par., lett. a): "Fatte salve le disposizioni della legislazione del Regno Unito concernenti la concessione di una deduzione dall'imposta del Regno Unito dell'imposta dovuta in un paese diverso dal Regno Unito (che non modificano il principio generale qui previsto): a) l'imposta italiana dovuta ai sensi della legislazione italiana conformemente alla presente Convenzione, sia direttamente che per detrazione, sugli utili o redditi provenienti da fonti site in Italia [...] è ammessa in deduzione dall'imposta del Regno Unito calcolata sugli stessi utili o redditi per i quali è stata calcolata l'imposta italiana".

Anche in questo tipo di previsione l'obbligo di accreditamento è limitato al cosiddetto credito ordinario, sebbene ciò sia espresso con un testo formulato in termini differenti rispetto a quelli sopra esaminati, richiedente che l'imposta estera sia ammessa in deduzione dal-

(40) Si tratta dei seguenti Stati: Ecuador, Ghana, Giordania, India, Israele, Kuwait, Malaysia ("reddito assoggettato ad imposta malaynesiana"), Mozambico, San Marino, Sudafrica, Thailandia.

l'imposta nazionale calcolata sugli stessi redditi per i quali è stata calcolata l'imposta estera.

Richiedere, infatti, che l'imposta nazionale sia calcolata sullo stesso reddito per il quale è stata calcolata l'imposta estera significa, innanzi tutto, limitare l'accreditamento alla quota dell'imposta nazionale che è relativa, ossia attribuibile, a detto reddito estero (41).

Nella Conv. Italia-Stati Uniti il limite del credito ordinario è stabilito per gli Stati Uniti con questa diversa previsione: "In conformità alle disposizioni e fatte salve le limitazioni della legislazione degli Stati Uniti [...], gli Stati Uniti riconoscono ai residenti o ai cittadini statunitensi nei confronti dell'imposta statunitense sul reddito un credito pari al corrispondente ammontare dell'imposta sul reddito pagata in Italia [...]. Tale corrispondente ammontare è calcolato sulla base dell'ammontare dell'imposta pagata in Italia,⁴¹ ma non deve eccedere le limitazioni previste dalla legislazione degli Stati Uniti [...]". Anche in tal caso, infatti, il credito è limitato al "corrispondente" ammontare dell'imposta pagata in Italia.

In altri trattati italiani che per gli Stati di residenza contraente con l'Italia obbligano all'accreditamento con rinvio al diritto interno il limite del credito d'imposta ordinario è presente ed è espresso in questi termini, tratti, ad esempio, dalla Conv. Italia-Azerbaijan (art. 24, 3° par.): "Se un residente dell'Azerbaijan ritrae redditi o possiede un patrimonio che, in conformità alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in Italia, l'imposta su tali redditi pagata in Italia deve essere detratta dall'imposta pagata da detta persona in Azerbaijan in relazione a tali redditi e patrimonio. Tuttavia, tale detrazione non potrà eccedere l'ammontare di imposta calcolata per

(41) Simili alla previsione del Regno Unito quanto al limite in esame ed a prescindere dalla formula di rinvio: Australia, Bangladesh, Canada, Cile, Cipro (art. III, Prot.), Hong Kong, Irlanda, Malta, Nuova Zelanda, Singapore, Sri Lanka, Trinidad e Tobago, Ucraina ("tali utili, reddito o patrimonio"), Uzbekistan, Vietnam. Per l'Ucraina, nel proprio trattato con l'Italia, è in aggiunta stabilito (art. 24, 3° par., lett. a): "La somma dedotta non può eccedere l'imposta italiana calcolata rispetto agli utili, al reddito o al patrimonio imponibili ai sensi della legislazione ucraina" ("taxable"). Si differenzia dai precedenti casi la previsione applicabile a Barbados, in quanto, oltre a richiedere l'identità di reddito ("stesso reddito"), contiene comunque la clausola consueta che limita la deduzione massima alla quota dell'imposta che è "appropriata" rispetto al reddito imponibile in Italia. Per Cipro (art. III, Prot.) l'obbligo di accreditamento, soggetto al rinvio al diritto interno, è ulteriormente limitato dalla previsione espressa secondo cui: "Tuttavia, il credito non può eccedere la parte di imposta cipriota, calcolata prima di concedere il credito, che è attribuibile a detti elementi di reddito o di patrimonio". Analogamente a Cipro: Corea del Sud.

tali redditi o patrimonio in conformità alla legislazione ed alla normativa fiscale dell'Azerbaijan".

In questo tipo di clausola vale ad imporre il limite dell'*ordinary credit* sia l'espressione "in relazione a tali redditi e patrimonio" ("*in respect of*") che è presente nel primo periodo, a differenza dei trattati già esaminati sul tipo del Mod. Ocse in cui, di contro, essa manca; sia l'espressione "imposta calcolata per tali redditi o patrimonio" che ricorre nel secondo periodo, ribadita ai fini del rinvio al diritto interno (42).

Il credito di imposta ordinario è previsto anche in talune ipotesi particolari che, derogando a regole generali del trattato, potrebbero generare dubbi in merito alla spettanza della detrazione (43).

Quanto all'obbligo che ha fonte nella regola speciale di accreditamento per dati tipi di reddito, quali dividendi e interessi, accanto all'obbligo generale di esentare, nel sistema dei trattati italiani ne sono destinatari solo 15 Stati. I relativi accordi risalgono agli anni Settanta (Marocco, Svizzera e Ungheria) e in maggior numero agli anni Ottanta (Belgio, Bulgaria, Germania, ex Jugoslavia — ora applicabile a Bosnia Herzegovina, Serbia e Montenegro — Lussemburgo, Norvegia, Polonia, Rep. Ceca, Rep. Slovacca), oltre ad uno del 1990 (Paesi Bassi).

Tali trattati ricalcano il Mod. Ocse 2017 ed il Mod. Naz. Un. 2017 con questo tipico testo, stabilito per la Bulgaria nel relativo trattato

(42) Una previsione simile a questa (prescindendo dalla estensione al patrimonio) è stabilita, nei trattati italiani, per la Cina, nella sua qualità di Stato contraente di residenza, sebbene priva di "in relazione a tali redditi".

(43) Una previsione simile ricorre nella Conv. Italia-Svezia (art. 24, 5° par.) a fronte del diritto di uno Stato contraente di imporre secondo la propria legislazione, in deroga alla regola generale del trattato sui criteri di collegamento, gli utili provenienti dalla alienazione di azioni di una società i cui beni sono costituiti principalmente da beni immobili situati in detto Stato contraente, se il cedente è una persona fisica residente nell'altro Stato contraente che integra determinate condizioni (art. 18, 5° par.), oppure, a fronte di pensioni ed altri pagamenti analoghi, corrisposti in virtù della legislazione di assicurazione sociale di uno Stato contraente, nonché le somme corrisposte in dipendenza di una assicurazione di pensione conclusa in uno Stato contraente (art. 18, 2° par.). La misura della detrazione è, infatti, così limitata: "Se un residente di uno Stato contraente riceve utili, di cui al par. 5 dell'articolo 18, o rievve pagamenti, di cui al paragrafo 2 dell'articolo 18, che sono imponibili nell'altro Stato contraente, questo altro Stato dedurrà dall'imposta sul reddito di detto residente un ammontare pari all'imposta pagata nel primo Stato contraente su tali utili o pagamenti. Tuttavia, tale deduzione, nell'uno o nell'altro caso, non potrà eccedere la quota dell'imposta sugli utili o sui pagamenti dell'altro Stato contraente, calcolata prima di effettuare la deduzione, attribuibile a seconda dei casi agli utili od ai pagamenti imponibili in detto altro Stato".

italiano assunto ad esempio: “Tuttavia, tale deduzione non può eccedere la frazione di imposta, calcolata prima della deduzione, corrispondente ai predetti dividendi o canoni provenienti dall'Italia”.

Come per la Bulgaria, anche la Germania pone il limite del credito ordinario riferendosi, in luogo di “attribuibile”, a “corrispondente”: “L'imposta italiana da detrarre non può, tuttavia, eccedere la quota dell'imposta tedesca, calcolata prima della detrazione, corrispondente ai redditi imponibili nella Repubblica italiana”.

Oltre che per Bulgaria e Germania, la previsione del credito ordinario ricorre per l'obbligo speciale di accreditamento anche dei seguenti Stati: *ex* Jugoslavia (“corrispondente”), Lussemburgo (“attribuibile”), Norvegia (“proporzionale”), Polonia (“corrispondente”), Rep. Ceca e Rep. Slovacca (“corrispondente”), Marocco (“imposte relative a detti redditi e nei limiti di tale ammontare”), Ungheria (“corrispondente”).

Particolare la previsione dei Paesi Bassi nel trattato italiano: “[...] ma non eccede l'ammontare della riduzione che verrebbe accordata se gli elementi di reddito compresi nella base imponibile fossero i soli elementi di reddito esenti dall'imposta olandese in virtù delle disposizioni della legislazione olandese intesa ad evitare le doppie imposizioni”.

Parimenti il credito d'imposta ordinario è stabilito per il Belgio (“imposta belga relativa ai detti redditi”), Stato a favore del quale opera il già esaminato (*retro*, par. 2) rinvio al proprio diritto interno (44).

(44) A proposito del rinvio presente nella Conv. Francia-Belgio (art. 19 A, 1), simile a quello della Conv. Italia-Belgio, VAN BEIRS M., *Double Imposition Franco-Belge: la Cour de Cassation condamne la position de l'Administration*, in *Articles de droit fiscal*, 9-2017, afferma che, alla fine degli anni Ottanta il legislatore belga azzerò l'aliquota della quota forfettaria dell'imposta straniera (QFIS), originariamente fissata al 15%, e da allora l'Amministrazione finanziaria belga lassa i dividendi di origine francese all'aliquota prevista dal diritto interno belga, senza accordare la deduzione della quota forfettaria. Ciò, sulla base del riferimento “deducibile alle condizioni fissate dalla legislazione fiscale belga” che compare nel testo della Conv. Francia-Belgio (similmente alla Conv. Italia-Belgio), senza tenere conto che il testo convenzionale prosegue, precisando “*sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 pour cent*” (e così il trattato italiano prevede che detta quota forfettaria non possa essere inferiore a quella dell'imposta prelevata in Italia su detti redditi). Perciò l'Autore giustamente sottolinea l'importanza della decisione del 16 giugno 2017 con cui la Corte di Cassazione belga, superando l'orientamento della giurisprudenza dei gradi inferiori, ha richiamato la prevalenza della norma convenzionale su quella interna belga ed ha deciso nel senso che le norme interne belghe non possono precludere la spettanza del credito d'imposta minimo previsto dalla Conv. Francia-Belgio.

7. (Segue). *La previsione per lo Stato italiano.*

Si è già rilevato come entro il sistema di *tax treaty law* italiano, ricorra per l'Italia, nella sua qualità di Stato contraente di residenza, una previsione, avente qualche differenza formale rispetto a quella del Mod. Ocse e degli Stati contraenti con l'Italia, dal seguente tenore (45): "Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in [...], l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate all'Art. 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano. In tal caso, l'Italia deve dedurre [...]".

Differenze testuali si ripropongono anche in ordine alla clausola che pone per l'Italia il limite del credito ordinario, essendo stabilita, in tutti i suoi trattati in vigore, in questi termini: "In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in [...], ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo".

Rispetto a quella analizzata per il Mod. Ocse e per molti Stati contraenti con l'Italia, in quest'ultima tipica previsione, che limita nel *quantum* il credito, non compare alcun riferimento al reddito (o patrimonio) imponibile nello Stato contraente estero (*infra*, par. 11), in quanto già ricorrente nella previsione (del 1° periodo) che fonda (*an*) l'obbligo italiano di accreditamento, mentre è chiaramente stabilito il limite del credito d'imposta ordinario, essendo previsto che la deduzione massima consentita è data dalla quota di imposta italiana attribuibile agli elementi di reddito esteri.

Ai fini della determinazione di tale deduzione massima la clausola riferita all'Italia prevede espressamente anche una regola di proporzionalità che, di contro, il Mod. Ocse e la corrispondente clausola di molti Stati contraenti con l'Italia ad esso allineati non contemplano espressamente.

In particolare, l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile agli elementi di reddito esteri nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo. Dunque, la misura percentuale secondo cui i

(45) *Retro*, par. 4.

redditi esteri (numeratore) concorrono alla formazione del reddito complessivo (denominatore) dell'imposta nazionale italiana deve essere parimenti assunta ai fini di quantificare l'importo massimo dell'imposta italiana a valere sulla quale è possibile l'accreditamento, ossia la deduzione massima applicabile.

Analoga regola di proporzionalità la si ritrova per gli elementi di patrimonio.

Per inciso, si osserva come il riferimento al "patrimonio complessivo", pur in mancanza di un'imposta generale sul patrimonio in Italia, è argomento interpretativo che dimostra come non si debba intendere la corrispondente espressione "reddito complessivo" quale riferita solo al reddito complessivo IRPEF/IRRS, ossia ad un reddito sottoposto ad imposizione generale, bensì reddito complessivo possa essere anche quello di un'imposta speciale e quindi anche di un'imposta sostitutiva.

8. *Rilevanza del reddito determinato al netto delle spese deducibili in base al diritto interno dello Stato di residenza.*

Stante il testuale riferimento al "reddito" (o al "patrimonio"), l'obbligo di accreditamento convenzionale sussiste nei limiti dell'imposta nazionale determinata sul reddito, ossia su un valore che è al netto delle deduzioni consentite dalla legislazione nazionale (e ciò vale anche per l'obbligo di esenzione).

A tal fine, deve essere assunto il reddito lordo dello Stato contraente estero e ad esso devono essere applicate le pertinenti regole fiscali di determinazione del reddito interne dello Stato contraente di residenza, ciò che determina, in diversi casi, una deduzione massima inferiore all'imposta pagata in detto Stato estero (46).

Fermo restando che nei vari ordinamenti interni alcune categorie di reddito non hanno, in genere, riconoscimento dei costi sostenuti per la relativa produzione (es. redditi di capitale, di lavoro subordinato, etc.), sicché è tassato il reddito lordo, così non è per gli utili di impresa e per i redditi da professioni indipendenti, per i quali, dunque, il problema si presenta in modo sistematico.

In particolare, nel caso di utili attribuibili ad una stabile organizzazione di un'impresa esercitata da un residente di uno Stato con-

(46) Com. OCSE 2017 artt. 23 A e 23 B, punto 68, con rinvio al punto 40.

traente localizzata nell'altro Stato contraente, ai fini del calcolo della quota di imposta nazionale attribuibile al reddito estero è necessario procedere alla determinazione di tali utili sulla base delle norme fiscali interne dello Stato di residenza che regolano la tassazione dei singoli componenti positivi e la deducibilità di quelli negativi, non assumendo, di contro, rilievo gli utili determinati secondo le regole civilistiche o secondo i principi contabili, né gli utili determinati sulla base delle corrispondenti norme fiscali interne dello Stato della stabile organizzazione.

Altrettanto è a dirsi per i redditi attribuibili ad una base fissa localizzata in uno Stato contraente di cui disponga un professionista indipendente, residente nell'altro Stato contraente, per svolgerci detta sua attività.

In ragione della diversità di regimi fiscali interni da un ordinamento nazionale all'altro è del tutto normale che il reddito imponibile della stabile organizzazione o della base fissa assoggettato ad imposta nello Stato estero sia diverso dal reddito imponibile rilevante ai fini dell'obbligo di esentare o di accreditare dello Stato contraente di residenza *ex art 23 A e 23 B*.

Ad esempio, ipotizzando che gli utili contabili attribuibili ad una stabile organizzazione siano pari a 90 (ante imposte sul reddito); che sia determinato in 170 il reddito fiscale sulla base delle norme interne dello Stato contraente estero in cui essa è localizzata, con conseguente imposta sul reddito pari a 51, data un'aliquota del 30%; che, infine, gli stessi utili siano, di contro, quantificati in 140 sulla base delle regole fiscali dello Stato contraente di residenza dell'imprenditore, con un'imposta sul reddito di 35 attribuibile al reddito estero, stante un'aliquota del 25%, ne risulta un credito d'imposta convenzionale limitato a 35 (ferma restando l'applicabilità di un'eventuale norma unilaterale che consenta il riporto a successivi o precedenti periodi di imposta dell'eccedenza di imposta estera) (47).

(47) L'assunzione del reddito estero al netto delle deduzioni spettanti in base al regime dello Stato italiano di residenza vale anche ai fini della quantificazione del reddito in relazione al quale spetta il credito d'imposta unilaterale (art. 165, 1° comma, Tuir), come espressamente riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha precisato, in merito al trattamento fiscale applicabile ai proventi derivanti da fondi immobiliari esteri (risposta ad interpello 28/12/2018 n. 157, con richiamo a risol. 8 luglio 2018, n. 48/E), che, stante il confronto espressamente richiesto tra "reddito prodotto all'estero" e "reddito complessivo", tale operazione di confronto non può che svolgersi tra valori omogenei. Pertanto, il termine "reddito" deve essere inteso in senso tecnico, ossia come risultato dell'operazione che dal compenso percepito giunge, sulla

Parimenti, qualora, ad esempio, un beneficiario di interessi abbia, a sua volta, ottenuto i capitali a prestito e gli interessi attivi da esso realizzati siano inferiori o uguali a quelli passivi sostenuti a fronte dell'indebitamento, conseguendo dall'insieme delle due operazioni, rispettivamente, una perdita o un pareggio, l'imposta dovuta nello Stato contraente di residenza del beneficiario, in quanto determinata, di regola, sul risultato netto con deduzione dei costi, sarà minima, se non nulla. Di riflesso, l'obbligo internazionale di accreditalmento di tale Stato si porrà solo nei limiti di tale importo minimo, o non sussisterà del tutto, nonostante che il prelievo fiscale alla fonte sia ben maggiore in quanto operato dall'altro Stato contraente sull'ammontare lordo degli interessi attivi, senza riconoscimento in deduzione degli interessi passivi che pure il beneficiario ha sostenuto. Per evitare questo problema nella prassi i creditori tendono a trasferire sul debitore il prelievo fiscale dello Stato contraente della fonte, aumentando il tasso di interesse applicato al debitore, il cui onere finanziario è quindi aggravato di un importo pari all'imposta dovuta a tale Stato (48).

Similmente all'obbligo di esentare, in mancanza di previsioni *ad hoc* nel trattato si pone il problema degli oneri deducibili dal reddito complessivo previsti dal diritto interno dello Stato di residenza (es. premi di assicurazione, contributi previdenziali), in quanto occorre in tal caso individuare quale è la configurazione di reddito da assumere, se il reddito estero al netto delle specifiche spese ammesse in deduzione sebbene al lordo di questi oneri deducibili interamente imputati in riduzione dei redditi di fonte interna, ovvero, il reddito estero al netto anche di quota parte di questi oneri deducibili, o altre soluzioni ancora (Com. Ocse 2017 artt. 23 A e 23 B, punto 41).

Considerata la grande varietà di regimi degli ordinamenti nazionali quanto alla deducibilità di tali oneri, a livello di Mod. Ocse si è

base delle regole di determinazione previste dall'ordinamento italiano, a definire la base imponibile.

(48) Com. Ocse 2017 art. 11, punti 7-7.1. Sulla spettanza dell'accreditamento (art. 24, Conv. Italia-Francia) nei limiti dell'imposta nazionale (francese) determinata sui redditi, costituiti nella specie da dividendi di fonte italiana, al netto delle spese deducibili ai sensi della legislazione fiscale francese e direttamente correlate all'acquisizione, detenzione, o cessione delle azioni produttive dei dividendi, si è pronunciato il Consiglio di Stato francese con decisione del 7 dicembre 2015, n. 857189 (cfr. CORASARRI G., *Rubrica Convenzioni internazionali*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2016, p. 806), in un caso riguardante una banca residente in Francia che aveva ricevuto in prestito, da un soggetto residente in Regno Unito, un pacchetto azionario, per un periodo di breve termine, di cui aveva incassato i predetti dividendi.

ritenuto preferibile non adottare alcuna specifica soluzione, lasciando liberi gli Stati di applicare le proprie regole interne, o di introdurre regole nei propri trattati (Com. Ocse 2017 artt. 23 A e 23 B, punto 43).

Pressoché isolata, nel sistema di *tax treaty law* italiano, la precisazione che il reddito complessivo rilevante ai fini della determinazione del credito di imposta sia quello “netto” (49).

Rarissime le eccezioni nei trattati italiani in cui è richiesta l'identità delle basi imponibili (50).

9. *Un quarto limite quantitativo dei trattati italiani: la quota d'imposta dello Stato di residenza correlata all'imponibilità nello Stato estero in base al relativo diritto interno.*

La regola generale di accreditamento del Mod. Ocse 2017 (art. 23 B, 1° par., 2° periodo) limita, ulteriormente, la deduzione massima alla quota dell'imposta dello Stato contraente di residenza attribuibile al reddito imponibile nello Stato contraente estero.

Analogamente si esprime il Modello di Convenzione delle Nazioni Unite 2017 (art. 23 B, 1° par., 2° periodo), con pedissequa riproduzione, da parte del relativo Commentario, del Com. Ocse 2017.

In tal modo si replica, all'interno della disciplina in materia di accreditamento del Mod. Ocse 2017, una richiesta di imponibilità nello Stato estero che è già stabilita nella previsione iniziale (art. 23 B, 1° par., 1° periodo, Mod. Ocse 2017).

Tuttavia, l'imponibilità nello Stato estero è, in un caso, da accertare in conformità alle norme della Convenzione e rileva come elemento costitutivo dell'obbligo di accreditamento (*an*), mentre, nell'al-

(49) Questa previsione è rinvenibile nella Conv. Italia-Thailandia (art. 22, 1° par., lett. a): “L'ammontare della deduzione non deve, tuttavia, eccedere la quota di imposta thailandese attribuibile ai predetti elementi di reddito netto nella proporzione in cui gli stessi elementi di reddito netto concorrono alla formazione del reddito complessivo netto assoggettabile all'imposta thailandese”.

(50) Ad esempio, il p. 4, Prot. Conv. Italia-Germania stabilisce, in relazione agli artt. 6 e 24, che per “l'imposizione dei redditi derivanti da beni immobili tedeschi di cui all'articolo 6, che sono assoggettati ad imposta nella Repubblica federale di Germania, la Repubblica italiana riprenderà le basi imponibili utilizzate per l'imposizione tedesca, purché non ne risulti un'imposizione minore secondo il diritto italiano”. L'art. 9, Prot. Conv. Italia-Brasile dispone, invece, che, “ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito dovuta da un residente di uno Stato contraente sui redditi provenienti dall'altro Stato contraente, il detto primo Stato non considera in nessun caso tale reddito maggiore dell'ammontare lordo dei redditi che provengono dall'altro Stato contraente”.

tro caso (art. 23 B, 1° par., 2° periodo, Mod. Ocse 2017), deve essere accertata sulla base delle norme interne dello Stato estero e rileva a livello di quantificazione dell'accreditamento.

Da tale regola del Mod. Ocse discende, nel caso di residente di uno Stato contraente che consegue elementi di reddito di diversa natura dall'altro Stato contraente non tutti imponibili in base al diritto interno di quest'ultimo, che la deduzione massima ai fini dell'accreditamento è limitata alla quota dell'imposta dello Stato di residenza attribuibile al solo elemento di reddito imponibile nello Stato estero (Com. Ocse 2017 art. 23 B, punto 64).

E così vale per il patrimonio.

Il Commentario evidenzia, tuttavia, come altre soluzioni siano adottabili, in particolare in ordine al più ampio problema di determinare la deduzione massima in caso di aliquote differenziate a seconda del tipo di reddito, oppure, di redditi provenienti da diversi Stati aventi, o non, un trattato con lo Stato di residenza, potendosi prospettare una modalità separata di calcolo del credito per ciascun tipo di reddito, o per ciascun Stato ("*per-country limitation*"), o cumulativamente per tutti i redditi esteri che si qualificano ai fini del *tax credit* in base alle leggi interne ed alle convenzioni. Ad esempio, con il sistema cosiddetto di "*overall credit*", tutti i redditi esteri sono aggregati ed il totale delle imposte estere è accreditato sull'imposta nazionale appropriata al reddito estero totale (Com. Ocse 2017 art. 23 B, punto 64).

Di regola, sono piuttosto i diritti interni a prevedere con proprie norme unilaterali forme cumulative di accreditamento delle imposte estere di più Stati, quali, ad esempio, il sistema di *overall credit*, sistema, peraltro, che, esponendo lo Stato a condotte abusive, non è adottato dagli ordinamenti interni e, fra questi, l'Italia (art. 165, 3° comma, Tuir), oppure, se adottato, è scortato, a scopo difensivo, da limitazioni antiabuso al *tax credit*.

10. (Segue). *La previsione per lo Stato contraente con l'Italia.*

Oltre un terzo degli Stati contraenti con l'Italia, nella loro qualità di Stati di residenza, sono destinatari di un obbligo generale di accreditamento soggetto al limite quantitativo in esame espresso in modo del tutto simile al Mod. Ocse 2017 ed al Mod. Naz. Un. 2017 (art.

23, B, 2° par., 2° periodo), e perciò tramite il termine “imponibili”, secondo quanto già illustrato (par. prec.) (51).

Un altro gruppo di Stati, sia pur modesto, adotta un testo analogo a quello stabilito per l'Italia, testo differente da quello del Mod. Ocse, che, tuttavia, pone comunque il limite di imponibilità nello Stato estero, come sarà in seguito esaminato (par. succ.) (52).

Per gli Stati contraenti con l'Italia, obbligati come regola generale all'accreditamento, che presentano una previsione con rinvio al relativo diritto interno, secondo quanto già illustrato (*retro*, par. 2), può essere dubbio, a fronte di certi testi, se questa norma di rinvio ponga un tale limite all'obbligo di accreditamento, fermo restando, in ogni caso, che occorre verificarlo anche in base alla normativa unilaterale sul *tax credit relief*, se il rinvio si estende anche a tale tipo di limite.

Ciò vale, in particolare, per il tipo di clausola simile a quella della Conv. Italia-Azerbaijan (art. 24, 3° par.) che non offre elementi testuali di appoggio: “Se un residente dell'Azerbaijan ritrae redditi o possiede un patrimonio che, in conformità alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in Italia, l'imposta su tali redditi pagata in Italia deve essere detratta dall'imposta pagata da detta persona in Azerbaijan in relazione a tali redditi e patrimonio. Tuttavia, tale detrazione non potrà eccedere l'ammontare di imposta calcolata per tali redditi o patrimonio in conformità alla legislazione ed alla normativa fiscale dell'Azerbaijan” (53).

Infatti, non vi è evidenza testuale che “l'imposta sui redditi pagata in Italia” riguardi tutti i redditi di fonte italiana (tassati nell'altro Stato), potendosi riferire solo a taluni elementi di reddito, mentre altri potrebbero non essere tassati in Italia.

Diverso è il problema interpretativo per le clausole sul tipo di quella della Conv. Italia-Regno Unito (art. 24, 1° e 2° par., lett. a): “[...] l'imposta italiana dovuta ai sensi della legislazione italiana

(51) Appartengono a questo gruppo i seguenti Stati, nella loro qualità di Stati di residenza, contraenti con l'Italia: Albania, Algeria, Arabia Saudita, Argentina (Prot. “che possono sottoporsi a imposizione in Italia”), Armenia, Austria, Barbados, Bielorussia, Brasile, Croazia, Danimarca, Emirati Arabi Uniti, Estonia, Finlandia, Francia (patrimonio), Georgia, Grecia, Islanda, Kazakistan, Lettonia, Libano (pur con una formula in parte differente), Lituania, Macedonia, Moldova, Oman, Portogallo, Romania, Senegal, Siria, Slovenia, Svezia, Tunisia, Turchia (rinvio al diritto interno), Uganda.

(52) Si tratta dei seguenti Stati: Ecuador, Ghana, Giordania, India, Israele, Kuwait, Malaysia, Mozambico, San Marino, Sudafrica, Thailandia.

(53) Simile a quella di Azerbaijan la previsione di cui è destinatario la Cina, quale Stato di residenza contraente con l'Italia.

conformemente alla presente Convenzione, sia direttamente che per detrazione, sugli utili o redditi provenienti da fonti situate in Italia [...] è ammessa in deduzione dall'imposta del Regno Unito calcolata sugli stessi utili o redditi per i quali è stata calcolata l'imposta italiana".

A prescindere dalla specie di formula di rinvio, in questo tipo di testo, infatti, l'identità del reddito estero sul quale debbono essere calcolate le due imposte è da riscontrare sia sotto il profilo qualitativo (il reddito, o il patrimonio, deve essere il medesimo), sia sotto il profilo dell'imponibilità, in quanto è chiaramente richiesto, innanzi tutto, che un'imposta sia pagata nello Stato estero (in Italia), dunque il reddito deve essere imponibile in base al regime interno di tale Stato, e in secondo luogo che un'imposta sia pagata su quello stesso reddito per il quale è pagata nello Stato di residenza, non su un altro reddito. In ogni caso, a seconda della norma di rinvio, occorre verificare se in questo ambito operi il rinvio al diritto interno e in quali limiti (54).

Diversamente dal Regno Unito, la previsione applicabile ad altri Stati contraenti con l'Italia, ad esempio per Barbados, pur simile a quella del Regno Unito nel richiedere l'identità di reddito ("stesso reddito"), contiene comunque la clausola consueta che limita la deduzione massima alla quota dell'imposta che è appropriata rispetto al reddito imponibile in Italia (55).

Anche in alcuni accordi privi di rinvio al diritto interno è rinvenibile il riferimento testuale all'imposta dello Stato estero pagata sugli "stessi redditi" per i quali è applicata l'imposta nazionale, oppure su "tali redditi", richiamandosi in tal modo quelli per i quali è applicata l'imposta nazionale (56).

Nella Conv. Italia-Stati Uniti il limite in esame all'accredita-

(54) Simili alla previsione del Regno Unito quanto al limite in esame e perciò richiedenti l'identità del reddito ("stesso reddito" o "tale reddito"): Australia, Bangladesh (aggiunge "imponibili"), Canada, Cile, Cipro (prot.), Corea del Sud, Hong Kong, Irlanda Malta, Nuova Zelanda, Singapore, Sri Lanka, Trinidad e Tobago, Ucraina ("tali utili, reddito o patrimonio"), Uzbekistan, Vietnam.

(55) E così per l'Ucraina, nel proprio trattato con l'Italia, è in aggiunta stabilito (art. 24, 3° par., lett. a): "La somma dedotta non può eccedere l'imposta italiana calcolata rispetto agli utili, al reddito o al patrimonio imponibili ai sensi della legislazione ucraina" ("taxable").

(56) Un esempio di Stato la cui previsione fondante l'obbligo di accreditamento è priva di rinvio al diritto interno, pur ponendo il limite quantitativo in esame nei termini sopra illustrati, è la Federazione Russa, per la quale è così stabilito: "Se un residente della Russia ritrae redditi o possiede un patrimonio che, in conformità con le disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in Italia, l'ammontare dell'imposta su detto reddito o patrimonio da corrispondere in Italia sarà considerata come credito dell'imposta russa. L'ammontare di tale credito, tuttavia, non può

mento non è altrettanto chiaramente stabilito per gli Stati Uniti, in quanto il testo del trattato prevede: “In conformità alle disposizioni e fatte salve le limitazioni della legislazione degli Stati Uniti [...], gli Stati Uniti riconoscono ai residenti o ai cittadini statunitensi nei confronti dell'imposta statunitense sul reddito un credito pari al corrispondente ammontare dell'imposta sul reddito pagata in Italia [...]. Tale corrispondente ammontare è calcolato sulla base dell'ammontare dell'imposta pagata in Italia, ma non deve eccedere le limitazioni previste dalla legislazione degli Stati Uniti [...]”.

In questo tipo di testo, infatti, che vi debba essere imponibilità nello Stato estero italiano in base al proprio diritto interno discende dal riferimento all'imposta pagata in Italia, ma non vi è chiara evidenza, come vi è di contro nel trattato con il Regno Unito, che detta imposta sia pagata sullo stesso reddito. Stante, tuttavia, il rinvio al diritto interno statunitense, per tale limitazione occorre riferirsi a tali norme interne.

In generale, occorre tenere conto che un argomento a favore dell'esistenza del limite quantitativo nei confronti di uno Stato contraente con l'Italia è quello basato sul principio di reciprocità. In altri termini, è dato presumere, salvo vi sia contraria evidenza, che come l'obbligo dello Stato italiano è soggetto a tale limite, così esso valga anche per l'altro Stato contraente.

La previsione generale con obbligo di accreditamento di cui sono destinatari alcuni Stati contraenti con l'Italia, nella loro qualità di Stati di residenza, si caratterizza per il riferimento, anziché al “reddito imponibile in Italia”, al “reddito proveniente (*“derived”*) dall'Italia” (Egitto, Norvegia, Spagna, Tanzania), oppure a “redditi derivanti da fonti situate in Italia” (Etiopia), analogamente alla regola speciale di accreditamento che il Mod. Ocse 2017 stabilisce (art. 23 A, 2° par.) per dividendi ed interessi.

Salvo “provenienti” stia per “imponibili” entro lo specifico trattato, in questo tipo di previsione tale limite all'obbligo di accreditamento è più difficilmente rinvenibile, in quanto, di regola, pur essendo richiesto il pagamento di un'imposta nello Stato estero od anzi che “il reddito sia imponibile in entrambi gli Stati contraenti” (Tanzania), non vi è così chiara evidenza della modalità separata di calcolo del

eccedere la quota di imposta attribuibile a detto reddito o patrimonio calcolata in Russia”. Similmente il Ghana.

credito per ciascun tipo di reddito estero, a seconda sia, o non sia, imponibile.

Per altri Stati contraenti con l'Italia vi è riferimento, anziché al "reddito imponibile in Italia", al "reddito conseguito in Italia" ("derived") (Qatar), o "percepito in Italia" ("derived") (Monaco, art. 12, TIEA).

Elementi normativi peculiari presenti in alcuno di questi accordi possono, tuttavia, far propendere per la presenza del limite quantitativo in esame. Ad esempio, l'intera disciplina sull'accreditamento potrebbe essere costituita da un solo periodo e l'imponibilità nello Stato estero, sia pur collocata in una diversa parte del testo, risultare in esso e non apparire come esclusivamente accertabile alla stregua della conformità alle norme convenzionali (57).

La difficoltà sul piano interpretativo di rinvenire il limite quantitativo in oggetto riguarda, inoltre, alcune risalenti previsioni che paiono non contemplarlo, oppure, in trattati più recenti, clausole inusuali di accreditamento che si rinvengono nel sistema dei trattati italiani (58).

Infine, quanto all'obbligo che ha fonte nella regola speciale di accreditamento per dati tipi di reddito, quali dividendi e interessi, i trattati italiani ricalcano, salvo eccezioni, il Mod. Ocse 2017 e pertanto espressamente non richiedono che gli elementi di reddito siano imponibili ("which may be taxed") nell'altro Stato contraente, bensì che derivino ("derived from") da tale Stato.

Per lo più, tuttavia, nei trattati italiani con obbligo speciale di accreditamento, in luogo di "derivano" compare "provenienti" (Bul-

(57) Si esamini in tal senso, ad esempio, il testo della Conv. Italia-Qatar: "Se un residente del Qatar ritrae redditi che, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in Italia, il Qatar ammetterà in detrazione dall'imposta sul reddito di tale residente un ammontare pari all'imposta pagata nell'altro Stato contraente, a condizione che tale detrazione non ecceda la quota dell'imposta, calcolata prima che venga concessa la detrazione, che è attribuibile al reddito conseguito in Italia". Simile il testo (art. 12, 1° par., lett. b) del TIEA Italia-Monaco.

(58) Oltre alle Filippine, è il caso del Pakistan, nei cui confronti il trattato con l'Italia stabilisce (art. 23, 1° par.): "In tale caso, il Pakistan deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Italia, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere quello cui si sarebbe pervenuti applicando l'aliquota media di tale imposta al reddito doppiamente tassato". Così, è il caso del Congo, nei cui confronti il trattato con l'Italia stabilisce (art. 23, 2° par.): "[...] il beneficiario ha diritto ad un credito di imposta imputabile sull'imposta congolese nella cui base sono compresi tali redditi". La previsione che obbliga all'accreditamento è risalente e non contempla il limite quantitativo in esame per i seguenti Stati di residenza: Giappone, Indonesia, Mauritius, Zambia.

garia, Lussemburgo Norvegia, Rep. Ceca, Rep. Slovacca, Ungheria), oppure “ricevuto” (Polonia).

Nessun riferimento, se non implicito, per il rinvio agli artt. 10, 11 e 12, per il Marocco.

Fa eccezione la Germania, per la quale è posto il limite quantitativo avuto riguardo ai redditi “imponibili” nello Stato estero, similmente alla regola generale di accreditamento: “L'imposta italiana da detrarre non può, tuttavia, eccedere la quota dell'imposta tedesca, calcolata prima della detrazione, corrispondente ai redditi imponibili nella Repubblica italiana”.

Particolare la formulazione nella clausola del Belgio con rinvio, di cui si è già detto (*retro*, par. 4).

11. (Segue). *La previsione per lo Stato italiano.*

Per via della peculiare formulazione del testo, ripetutamente segnalata, che entro il sistema di *tax treaty law* italiano stabilisce la disciplina dell'obbligo di accreditamento per l'Italia nella sua qualità di Stato contraente di residenza, non vi è presente quella reiterata richiesta di imponibilità nello Stato estero che contraddistingue, di contro, il Mod. Ocse e la previsione ad esso allineata di molti Stati contraenti con l'Italia.

Analogo discorso lo si può svolgere con riferimento al Modello delle Nazioni Unite 2017, in quanto sul punto identico a quello Ocse.

Difatti, l'imponibilità del reddito (o del patrimonio) nello Stato estero è posta per l'Italia entro la previsione che fonda l'obbligo di accreditamento nella parte iniziale del testo (1° periodo) senza essere seguita da quella richiesta di conformità alle norme della Convenzione in relazione alla quale, all'interno del diverso tipo di disposto del Mod. Ocse, l'imponibilità deve essere accertata. Per l'Italia la conformità è stabilita, nella parte conclusiva del 1° periodo, con l'inciso “a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano”, assente nel Mod. Ocse e nella previsione dei suddetti Stati.

In questo particolare costruito del testo riferito allo Stato di residenza italiano un reiterato riferimento all'imponibilità nello Stato estero nella sua parte finale (2° periodo) suonerebbe ingiustificatamente ripetitivo, in quanto non avrebbe quella differente portata normativa che assume nella previsione applicabile agli Stati allineati al Mod. Ocse.

Dunque, l'imponibilità rileva anche ai fini di questa parte finale del testo riferibile allo Stato italiano, che è poi quella che disciplina i limiti quantitativi del credito d'imposta, stante il collegamento che l'espressione "predetti elementi", lì presente, opera fra le due parti di testo (59).

In conclusione, la tipica previsione che limita quantitativamente l'obbligo di accreditamento al credito ordinario (2° periodo), di cui è destinataria l'Italia, non stabilisce in modo diretto anche il limite quantitativo rappresentato dall'imponibilità del reddito (o del patrimonio) nello Stato estero in base alle norme interne di quest'ultimo.

Tuttavia, il rinvio operato dall'espressione "predetti elementi", che vi è contenuta, alla precedente previsione (1° periodo), in cui è, di contro, richiesta l'imponibilità ("may be taxed") nello Stato contraente estero, fa sì che indirettamente questo ulteriore limite quantitativo di imponibilità nello Stato estero sia posto.

12. *Un quinto limite quantitativo all'accREDITAMENTO introdotto per l'Italia nei più recenti trattati: l'ammontare pro-rata dell'imposta estera corrispondente alla quota parte del reddito tassato in Italia.*

Nel sistema di *tax treaty law* italiano solo un numero ristrettissimo di convenzioni concluse o modificate di recente introducono per la sola Italia, nella sua qualità di Stato contraente di residenza, un quinto limite al suo obbligo internazionale di accreditamento, riducendo

(59) Si riportano di seguito, ai fini di un più agevole confronto, la clausola del Mod. Ocse e la previsione dei trattati di cui è tipica destinataria l'Italia:

— Mod. Ocse 2017 (art. 23 B, 1° par.): "Se un residente di uno Stato contraente riceve un reddito o possiede un patrimonio che sono imponibili nell'altro Stato contraente in conformità alle disposizioni di questa Convenzione [...], il primo Stato accorda: a) una detrazione dall'imposta sul reddito di quel residente di importo pari all'imposta sul reddito pagata in tale altro Stato; b) una detrazione dall'imposta sul patrimonio di quel residente di importo pari all'imposta sul patrimonio pagata in tale altro Stato. Tale detrazione in entrambi i casi non può eccedere la quota di imposta sul reddito o sul patrimonio, calcolata prima che sia concessa la deduzione, attribuibile, a seconda del caso, al reddito o al patrimonio imponibile in tale altro Stato";

— tipica previsione stabilita per l'Italia nei suoi trattati: "Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in [...], l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'Articolo 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 detrarre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in [...], ma l'ammontare della detrazione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo".

ulteriormente la deduzione massima da accordare al contribuente doppiamente tassato.

Tale nuova previsione allinea il relativo trattato alla normativa unilaterale italiana che, in materia di accreditamento ai fini dell'IRPEF e dell'IRES (art. 165, 10° comma, Tuir), stabilisce la riduzione dell'imposta estera in misura corrispondente al concorso parziale del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo ed è così formulata: "L'imposta pagata in [... Stato contraente con l'Italia, n.d.r.] per la quale spetta la detrazione è solo l'ammontare pro-rata corrispondente alla parte del reddito estero che concorre alla formazione del reddito complessivo".

Con tale clausola, nell'ipotesi di reddito estero che, in base al diritto interno dell'Italia, concorre solo in parte alla formazione del reddito complessivo IRPEF o IRES, occorre assumere l'imposta estera ridotta alla medesima percentuale di concorso a tassazione in Italia del reddito estero ai fini di determinare la deduzione massima consentita a valere sulla quota di IRPEF o IRES attribuibile a tale reddito estero (60).

Come premesso, in ordine al regime di *patent box* ed alla parziale detassazione che esso comporta ai fini IRES, l'Ag. Entrate si è espressa (Principio di diritto 29 maggio 2019, n. 15), in un caso riguardante l'accreditamento dell'imposta assolta negli Stati Uniti su *royalties* erogate ad una società residente in Italia (art. 23, 3° par., Conv. Italia-Stati Uniti), individuando nella norma dell'art. 165, 10° comma, Tuir, una "disposizione attuativa" del requisito di concorso del reddito prodotto all'estero al reddito complessivo stabilito dall'art. 165, 1° comma, Tuir.

Tale qualificazione non è condivisibile, in quanto le due previsioni non hanno un diverso rango, l'uno superiore all'altro, dunque, l'una non dà attuazione all'altra. Né vi è un rapporto di derivazione, a corollario, in quanto una limita l'altra e perciò ha una portata normativa del tutto autonoma.

(60) La nuova previsione, applicabile al solo Stato italiano nella sua qualità di Stato contraente di residenza, è presente nei trattati stipulati con i seguenti Stati: Barbados (art. 23, 2° par., lett. b); Cipro (art. III, Prot. 2009); Corea (Prot. 2012, art. 23, 2° par., penult. periodo); Filippine (Prot. 2013, art. 22, 2° par.); Hong Kong (art. 22, 2° par., ultimo periodo); Malta (art. III, Prot. 2009); Mauritius (art. IV, Prot. 2010); Panama (art. 22, 1° par., penult. periodo); Romania (art. 23, 2° par., penult. per.); Singapore (Prot. 2011, art. 23, 2° par., penult. per.). La clausola ricorre, inoltre, nel TIEA con Monaco (art. 12, 1° par., lett. a).

Neppure risulta condivisibile l'interpretazione della clausola della Conv. Italia-Stati Uniti (art. 23, 3° par.) sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, per cui, nel caso di detassazione di una parte del reddito estero per effetto dell'applicazione dell'istituto del *patent box*, "la parte di reddito che non concorre alla formazione del reddito imponibile non integri le condizioni di accreditabilità in Italia delle relative imposte scontate all'estero".

Se, infatti, con questa asserzione si intende sostenere che tale trattato impone la riduzione dell'imposta estera statunitense in misura corrispondente al concorso parziale del reddito ivi prodotto alla formazione del reddito complessivo IRES in Italia, si tratta di un'interpretazione infondata, in quanto nel trattato statunitense, a differenza dei nuovi accordi sopra menzionati, non ricorre una previsione espressa che stabilisca ciò, né essa è derivabile in via interpretativa dalla previsione convenzionale (art. 23, 3° par.) che, con il consueto testo, limita l'obbligo di accreditamento dell'Italia, quale Stato contraente di residenza, al credito ordinario e all'imponibilità dell'elemento di reddito nello Stato estero (*retro*, parr. 7 e 11).

Per gli Stati per i quali non è espressamente disposto un rinvio alla propria disciplina unilaterale in materia di accreditamento, come è il caso dell'Italia, il rinvio al diritto interno è operazione confinata alla *renvoi clause* dell'art. 3, 2° par., (con riferimento ai Modelli di convenzione OCSE e delle Nazioni Unite), clausola che consente di attribuire un significato ai termini convenzionali privi di una definizione espressa entro il trattato, sempre che il contesto non richieda un'attribuzione di significato autonomo, ma non permette di certo di attingere dal diritto interno disposizioni diverse da quelle a carattere definitorio.

Dunque, in assenza di rinvio espresso all'istituto unilaterale entro la disciplina dei metodi adottabili per eliminare il doppio d'imposta (artt. 23 A e 23 B), stante la prevalenza del diritto convenzionale su quello interno (art. 117, 1° e., Cost.), l'applicazione delle norme interne è limitata esclusivamente a quelle procedimentali. Norme unilaterali interne di natura sostanziale sono applicabili solo in quanto più favorevoli al contribuente rispetto al principio sotteso a tale disciplina convenzionale (61).

(61) Al contrario, la tendenza ad affermare l'integrazione *tout court* con la normativa interna è risalente da parte dell'Amministrazione finanziaria, cfr. Min. Fin., Dip. Ent. Dir. Centr. Aff. Giur e cont. trib., risol. 8 giugno 1993, n. 12/017: "Occorre,

Ad esempio, oltre a quella già menzionata che deroga al principio di cassa, un'altra norma interna favorevole al contribuente è rappresentata dal meccanismo di riporto all'indietro e in avanti (cosiddetti "carry back" e "carry forward") delle eccedenze d'imposta italiana ed estera consentendo di memorizzare, per sedici esercizi complessivi, il credito che, per incapienza dell'imposta italiana, non è detraibile nel periodo in cui il reddito estero è imponibile in Italia (art. 165, 6° co., Tuir).

In linea generale è, insomma, da escludere che il diritto sostanziale convenzionale possa essere oggetto di integrazione mediante rinvio al diritto unilaterale interno, in quanto i diritti e gli obblighi che derivano dal trattato ai due Stati contraenti hanno una fattispecie fonte i cui requisiti costitutivi sono espressione della convergenza delle relative manifestazioni di volontà, in deroga ai requisiti legali delle norme unilaterali interne (62).

Il diritto sostanziale convenzionale costituisce, infatti, un sistema di norme autonome, l'integrazione del cui testo lacunoso deve avvenire sulla base delle norme e dei principi estraibili dall'ordinamento convenzionale, di modo che vi sia uniformità nell'interpretazione e mantenimento di quell'equilibrio nei reciproci diritti ed obblighi dei due Stati che è a base dell'accordo.

Da ultimo, occorre considerare che principio generale sotteso a tutti i trattati contro le doppie imposizioni, e dunque anche ad ogni previsione in essi contenuta, principio pacificamente riconosciuto anche dalla giurisprudenza di Cassazione (63), è quello per cui il

comunque, evidenziare che in ordine alle modalità ed ai termini attuativi di detto credito, le disposizioni convenzionali operano in combinato disposto con le norme interne che regolano unilateralmente lo stesso istituto"; Min. Fin., Dip. ent. dir. centr. aff. giur. e cont. trib. 31 marzo 1999, n. 59/E/1999/51073.

(62) La sostenuta necessità di integrazione senza distinguere il tipo di norma da integrare mediante rinvio, se sostanziale o procedurale, ha implicazioni, talvolta, negative in vista della funzione dei trattati. Ad esempio, la Corte Amministrativa d'Appello lussemburghese (sentenza 17 gennaio 2006) ha ritenuto insussistente l'obbligo di accreditamento dell'imposta sul reddito spagnola sull'imposta commerciale comunale lussemburghese, in un caso in cui il trattato in questione non disciplinava l'attribuzione del credito di imposta, ciò in quanto — secondo la Corte — la disciplina va, in tal caso, ricercata nel diritto interno e questo, nella specie, non prevedeva la possibilità di scomputare le imposte estere ai fini dell'imposta commerciale comunale, per riferimenti cfr. *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, p. 71.

(63) La Cassazione (sent. 21 febbraio 2005, n. 3414) ha sostenuto la "funzione limitativa" dei trattati, affermando che: "la fonte del potere impositivo dello Stato della fonte non deve essere ricercata nella convenzione, ma nell'ordinamento di tale Stato ... La norma convenzionale ha soltanto, quindi, una *funzione limitativa* rispetto all'esercizio della potestà impositiva sulla base della normativa interna". Pur non

relativo effetto non può essere altro che quello di limitare o di eliminare il potere impositivo degli Stati contraenti (64).

Diverso è il discorso per ciò che concerne le norme procedurali, poiché in linea di massima i trattati non prevedono regole al riguardo. In particolare, non vi è alcuna disciplina delle modalità tecniche attraverso le quali l'esenzione o la deduzione debbano essere accordate. Sicché, in questo ambito, l'integrazione della disciplina convenzionale mediante rinvio al diritto interno è necessaria (65).

affermata in termini altrettanto chiari, questa funzione limitativa è implicita in una molteplicità di sentenze della Suprema Corte.

(64) Quanto all'effetto giuridico della disciplina dei trattati nell'ordinamento internazionale, il Comitato degli Affari fiscali dell'Ocse vi si riferisce alla stregua di un "effetto negativo", "limitativo", affermando (cfr. *L'application du modèle de convention fiscale de l'Ocse aux sociétés de personnes*, 20 gennaio 1999, par. 102): "*L'effet des conventions fiscales ne peut être que de limiter ou d'éliminer le droit d'imposer des États Contractants*".

(65) TARIGO P., *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, p. 280, e ID., *Diritto internazionale tributario*, Vol. I, *Principi ed istituti*, cit., p. 27. In senso critico si è espresso da tempo anche: CONTRINO A., *La convenzione fra l'Italia e la Svizzera contro le doppie imposizioni*, in GARBARINO C. (a cura di), *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, Milano, 2002, p. 898, affermando come l'integrazione della norma convenzionale con quella interna dovrebbe essere esclusa allorché la normativa interna determini un trattamento deteriore rispetto alla disciplina convenzionale e, soprattutto, contrario alle finalità del trattato.