

Elementi innovativi dell'obbligo di accreditamento nella più recente *tax treaty policy* italiana

Innovative elements of the accreditation obligation in the most recent Italian tax treaty policy

di Paola Tarigo – 22 novembre 2021

Abstract

Nel corso del 2020 l'Italia ha ratificato tre nuovi accordi bilaterali contro le doppie imposizioni - con Uruguay, Colombia e Giamaica – che si contraddistinguono per la previsione della disciplina di contrasto alle condotte di tipo BEPS, per l'avvicinamento ai più evoluti Modelli di trattato versione 2017 dell'OCSE e delle Nazioni Unite, e per alcuni importanti elementi normativi che attengono all'obbligo di accreditamento, stanti le importanti inversioni di rotta che paiono intraprendere. Il presente contributo intende mettere in luce gli aspetti innovativi contenuti nei predetti trattati, con particolare riguardo alla disciplina dell'obbligo di accreditamento, che si afferma il metodo che ha del tutto soppiantato quello dell'esenzione.

Parole chiave: trattati contro le doppie imposizioni, obbligo di accreditamento

Abstract

During 2020, Italy ratified three new bilateral agreements against double taxation - with Uruguay, Colombia and Jamaica - which are characterized by the provision of the discipline to contrast BEPS-type behaviors, by the approach to the most advanced models of Treaty version 2017 of the OECD and the United Nations, and by some important regulatory elements that pertain to the accreditation obligation, given the important reversals that they seem to be undertaking. This contribution intends to highlight the innovative aspects contained in the aforementioned treaties, with particular regard to the regulation of the accreditation obligation, which affirms the method that has completely replaced the exemption one.

Keywords: *treaties against double taxation, accreditation obligation*

SOMMARIO: **1.** L'elevato grado di innovatività delle più recenti Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dall'Italia. - **2.** La scelta condivisa a favore dell'obbligo di accreditamento e l'assenza della clausola escludente l'obbligo in caso di imponibilità nello Stato estero solo in ragione della residenza. - **3.** Elementi normativi di novità dell'obbligo di accreditamento per lo Stato italiano: il requisito di imponibilità conforme al Trattato. - **4.** (*segue*) Per l'altro Stato contraente: presenza di rinvio al diritto interno. - **5.** Limiti quantitativi all'accREDITamento. - **6.** Insussistenza

dell'obbligo di accreditamento italiano a valere su ritenute a titolo d'imposta (o imposte sostitutive) su richiesta del beneficiario.

1. Tre nuove Accordi bilaterali contro le doppie imposizioni ratificati dall'Italia nel corso del 2020 e stipulati nel biennio precedente si caratterizzano per diversi elementi normativi particolarmente all'avanguardia¹.

Innanzitutto, per una penetrante disciplina di contrasto alle condotte di tipo *Base Erosion and Profits Shifting* (di seguito, BEPS), normativa a tutt'oggi assente in maniera così poderosa (se non assente *tout court*) nel centinaio di Convenzioni che formano il vigente sistema di *treaty law* italiano e con le quali nel presente scritto è effettuata la comparazione.

In secondo luogo, per altri elementi di novità recepiti dai più evoluti Modelli di Trattato versione 2017 dell'OCSE e delle Nazioni Unite, come, ad esempio, la nuova definizione di traffico internazionale dell'art. 3, oppure il nuovo criterio di collegamento fondato sulla residenza per le imprese che operano in traffico internazionale (art. 8), ecc.

In terzo luogo, per ulteriori elementi di novità assenti in dette versioni *up to date* dei Modelli e, tuttavia, tipici della più recente *treaty policy* italiana, o ancora esclusivi (o quasi) di uno dei tre nuovi Trattati.

A questo terzo gruppo sono riconducibili alcuni importanti elementi normativi che attengono, nei tre Accordi, all'obbligo di accreditamento, stanti le importanti inversioni di rotta che paiono intraprendere².

Le tre nuove Convenzioni offrono copertura alle sole imposte sul reddito, sia dello Stato contraente, sia imposte locali.

2. Circa la disciplina del metodo cui è obbligato ciascuno dei due Stati contraenti, nella rispettiva qualità di Stato di residenza convenzionale, in funzione di eliminare il doppio d'imposta che i criteri di collegamento del Trattato (artt. 6-22) in determinate ipotesi lasciano sussistere, nei tre nuovi Accordi questo obbligo consiste specificamente, per lo Stato contraente italiano ed in linea con la sua *treaty policy*, in un obbligo di accreditamento. Così è anche per gli altri tre Stati³.

¹ Si tratta della Convenzione Italia Colombia (Roma, 26 gennaio 2018, ratificata con L. 17 luglio 2020, n. 92), della Convenzione Italia-Uruguay (Montevideo, 1° maggio 2019, ratificata con L. 17 luglio 2020, n. 89, in vigore dal 9 ottobre 2020, come da sito <https://www.finanze.gov.it/> aggiornato alla data del 1° luglio 2021) e, infine, della Convenzione Italia-Giamaica (Kingston, 19 gennaio 2018, ratificata con L. 17 luglio 2020, n. 93, in vigore dal 28 agosto 2021, cfr. Comunicato Min. Affari Esteri, in G.U., Serie gen., 12 ottobre 2021, n. 244), in vigore dal 9 ottobre 2020.

² Il presente scritto integra, con queste nuove Convenzioni, un precedente lavoro di comparazione cui sia consentito rinviare in generale, oltre agli specifici rinvii effettuati nel prosieguo della trattazione, cfr. TARIGO P., *Diritto internazionale tributario*, vol. II, *Trattati fiscali italiani a confronto*, Torino, 2020, 1-508. Sul metodo comparativo come chiave di soluzione delle questioni interpretative poste dai Trattati internazionali, cfr. CONTRINO A., *Il "metodo comparativo" quale strumento evolutivo del diritto dei trattati fiscali: note a margine del volume "Current Tax Issues" edito da IBFD per i cinquant'anni dell'International Tax Group*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, V, 1 ss.

³ Art. 22, Convenzione Italia-Colombia e Convenzione Italia-Uruguay; art. 24, Convenzione Italia-Giamaica.

Insomma, le tre nuove Convenzioni incrementano quella larga maggioranza di Trattati dell'Italia connotati dall'esclusività dell'obbligo di accreditamento per tutti i tipi di reddito e dalla bilateralità: ciò dimostra come, nonostante si promuova da alcuni decenni l'esenzione per la sua semplicità applicativa, sul piano del diritto positivo, a tutt'oggi, salva l'eccezione di un Trattato (Panama, 2010), nell'ultimo trentennio il metodo dell'accREDITamento ha totalmente soppiantato l'esenzione per la maggior risposta che offre alle esigenze erariali, in particolare a fini di prevenire problemi di doppia non imposizione⁴.

Di rilievo la circostanza che nessuno dei tre Accordi esclude l'obbligo di accreditamento nelle situazioni in cui l'elemento di reddito è imponibile nell'altro Stato contraente conformemente alle previsioni del Trattato, qualora queste previsioni consentano l'imposizione da parte di tale altro Stato unicamente perché il reddito è anche reddito posseduto da un residente di detto Stato.

È questa una previsione aggiunta nei Modelli di Trattato 2017 dell'OCSE e delle Nazioni Unite entro i due artt. 23A e 23B - "*(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)*" - come pure recepita dalla *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profits Shifting* (2016), Convenzione che ad oggi non risulta ancora recepita dall'Italia nei propri Trattati⁵.

La circostanza che lo stesso reddito possa essere tassato da ciascuno Stato contraente come reddito di un proprio residente può tipicamente verificarsi nelle ipotesi in cui uno degli Stati contraenti assoggetta ad imposta una società residente come autonomo soggetto d'imposta, mentre l'altro Stato la considera fiscalmente trasparente e assoggetta ad imposta i soci, suoi residenti, in ragione della rispettiva quota di reddito. Con l'inciso aggiunto nei Modelli di Trattato versione 2017 al testo dei due artt. 23A e 23B, nonché dalla Convenzione multilaterale, è espressamente disposto che in tali situazioni i due Stati non sono reciprocamente obbligati all'accREDITamento o all'esenzione, in quanto l'obbligo sussiste solo se l'imposizione da parte dell'altro Stato contraente è conforme alle disposizioni del Trattato che consentono il prelievo fiscale sul reddito o sul patrimonio in questione in quanto Stato della fonte o in quanto

⁴ Nel *network* dei vigenti Trattati italiani sono 19 gli Stati con obbligo di esentare: tranne l'Accordo con Panama stipulato nel 2010, gli altri Accordi risalgono agli anni Settanta (Marocco, Svizzera e Ungheria) e in maggior numero agli anni Ottanta (Austria, Belgio, Bulgaria, Costa d'Avorio, Germania, *ex* Jugoslavia - ora applicabile a Bosnia Herzegovina, Serbia e Montenegro - Lussemburgo, Norvegia, Polonia, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca), oltre a due del 1990 (Paesi Bassi e Venezuela). Nell'ambito di questa minoranza di Stati contraenti con l'Italia destinatari di un obbligo di esenzione la maggior parte (una quindicina) soggiace, tuttavia, per determinati tipi di reddito, al diverso obbligo di accREDITamento, similmente al Modello OCSE 2017 (art. 23A, par. 2).

⁵ Questa norma è stabilita anche dalla Convenzione multilaterale (art. 3, par. 2) *anti* BEPS, sebbene non rientrante nello standard minimo di recepimento previsto dal Progetto BEPS, ragione per la quale la Convenzione autorizza espressamente (art. 3, par. 5 e art. 28, par. 1, lett. a) le parti contraenti a formulare, fra le altre, la riserva di non applicare del tutto l'art. 3 (art. 3, par. 5, lett. a). L'Italia ha optato per questa riserva al momento della firma della Convenzione multilaterale, cfr. ITALY, *Status of List of Reservations and Notification at the Time of Signature*, Article 3 – *Transparent Entities*, at <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-italy-pdf> (*status as of 30 September 2021*), ciò che porta presumibilmente ad escludere (sempre che tale opzione sia confermata nel momento in cui l'Italia depositerà gli strumenti di ratifica) un'integrazione dei Trattati entro la disciplina di cui è destinataria l'Italia.

Stato in cui vi è una stabile organizzazione alla quale tale reddito (o patrimonio) è attribuibile, escludendo quindi l'imposizione che sarebbe solo il risultato della residenza di una persona in quell'altro Stato.

Si tratta di modifica che controbilancia la nuova clausola-tipo del Modello OCSE 2017 (art. 1, par. 2) avente funzione di rendere accessibile la Convenzione alle figure fiscalmente trasparenti e che è identica alla disposizione recepita dalla Convenzione multilaterale *anti* BEPS (art. 3, par. 2).

Nonostante il Commentario OCSE 2017 sostenga la portata meramente interpretativa e non innovativa della modifica, già derivabile logicamente dal testo degli artt. 23A e 23B ante 2017, sicché l'inserimento dell'inciso non farebbe che rimuovere ogni dubbio al riguardo⁶, un'opposizione a tale nuova modifica perviene da diversi Stati⁷. Per inciso, ricorre nella sola Convenzione Italia-Giamaica (art. 24, par. 1) una norma di eliminazione della doppia imposizione economica con previsione del credito di imposta cosiddetto indiretto. L'obbligo di accreditamento è posto solo nei confronti della Giamaica, nella sua qualità di Stato contraente di residenza della partecipante, a fronte dei dividendi ricevuti dalla partecipata residente in Italia. A tal fine è richiesta una partecipazione, diretta o indiretta, almeno del 10% del capitale. La detrazione tiene conto dell'imposta da corrispondere in Italia da parte della partecipata⁸.

3. Interrompendo una pratica costante dell'Italia, nella sua qualità di Stato contraente di residenza, i tre nuovi Accordi adottano un testo differente da quello tipicamente ricorrente che è espresso nei seguenti termini: *“Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in (n.d.r., altro Stato), 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 (...)”*⁹.

Infatti, in luogo della formula *“a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano”*, il testo adottato dai tre nuovi Trattati impiega quella *“in conformità con le disposizioni della presente Convenzione”* (*“in accordance with the provisions of this Convention”*), espressione alla quale è comunemente e identicamente riconducibile, quanto a valore normativo, anche la diversa formula che ricorre in modo tipico nei vari Accordi italiani per l'Italia¹⁰.

⁶ Commentario OCSE 2017 artt. 23A e 23B, punto 11.1.

⁷ Coerentemente con le proprie riserve al Modello OCSE a riguardo delle clausole-tipo dell'art. 1, par. 2 e 3, la Francia si è, altrettanto, riservata il diritto di non includere nel par. 1 degli artt. 23A e 23B le modifiche introdotte dal Modello OCSE 2017 relativamente all'eliminazione del doppio d'imposta in presenza di una figura fiscalmente trasparente. Parimenti il Lussemburgo e gli Stati Uniti. Inoltre, gli Stati Uniti hanno espresso la propria opinione di ritenere il paragrafo 1, inserito per risolvere i problemi di cosiddetta “doppia imposizione economica”, in contrasto con i paragrafi 1 e 2 del Commentario, in cui si chiarisce che l'art. 23 riguarda solo la cosiddetta “doppia imposizione giuridica”, cfr. Commentario OCSE 2017 artt. 23A e 23B, punti 83-85.

⁸ Per il riscontro di queste clausole nel *tax network* italiano, cfr. TARIGO P., *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 435 ss.

⁹ Eccezionalmente questo testo ricorre anche per lo Stato contraente con l'Italia, in luogo di quello solito che ricalca il Modello OCSE, cfr. art. 23, par. 3, Convenzione Italia-Mauritius; art. 23, par. 1, Convenzione Italia-Pakistan; art. 23, par. 3, Convenzione Italia-San Marino.

¹⁰ Cfr. TARIGO P., *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 372-378.

Si tratta di requisito applicativo fondante l'obbligo di accreditamento e di esenzione soltanto per gli elementi di reddito (o di patrimonio) per i quali l'Accordo stabilisce un criterio di collegamento con entrambi gli ordinamenti interni e nei limiti di tale criterio (perciò elementi imponibili in conformità all'Accordo), requisito denominato di "conformità" o di "imponibilità conforme"¹¹.

La locuzione tipicamente ricorrente per l'Italia "*a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano*" è peculiare dello Stato italiano e ricorre in tutti i Trattati contro le doppie imposizioni, da esso stipulati, ancora in vigore, con tre eccezioni, puramente formali. Le prime due eccezioni sono alquanto risalenti (Accordi siglati nel 1971 con Trinidad e Tobago ed Irlanda), mentre la terza è rinvenibile nel Trattato ad oggi più evoluto, senza considerare i tre nuovi, ossia nella Convenzione Italia-Cile¹².

Dunque, i tre nuovi Accordi si allineano alla recente Convenzione italiana con il Cile contenendo anche per l'Italia, quale Stato contraente di residenza, la stessa formula testuale - "*in conformità con le disposizioni della presente Convenzione*" - tipicamente utilizzata nei Trattati italiani per esprimere il requisito di conformità per lo Stato contraente con l'Italia e, soprattutto, recepita dal Modello OCSE.

Si inaugura, in tal modo, una nuova *treaty policy* per l'Italia, da accogliere favorevolmente, in quanto la formula tipica italiana non aveva alcuna corrispondenza con i Modelli-tipo di Trattato, né menzione o chiarimenti nei relativi Commentari, oltre ad essere foriera di interpretazioni erronee (peraltro, insostenibili sul piano sistematico)¹³.

Infine, sempre con riguardo allo Stato contraente di residenza italiano, è riscontrabile nei tre nuovi Accordi, come già in quello con il Cile, un'ulteriore variante che li discosta sia dalla formula del Modello OCSE, sia dagli altri Trattati italiani, consistente nell'inserimento dell'inciso finale "*ai sensi delle disposizioni applicabili della legislazione italiana*" ("*subject to the applicable provisions of the Italian law*") nella disposizione preliminare¹⁴ che sancisce l'inclusione del reddito estero nella base imponibile in Italia.

Pare trattarsi di mera precisazione, di per sé ridondante, in quanto, una volta posto il requisito d'imponibilità conforme al Trattato, il concorso dell'elemento di reddito alla formazione della base imponibile sulla quale sono applicate le imposte italiane è, ovviamente, soggetta alle norme unilaterali dell'Italia. A maggior ragione l'espressione è ridondante, se interpretata come formula di rinvio al diritto interno,

¹¹ Ad esempio, la Convenzione Italia-Colombia prevede (art. 22, par. 2): "*I residenti dell'Italia che ricavano elementi di reddito che, in conformità con le disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in Colombia, possono includere tali elementi di reddito nella base imponibile sulla quale sono applicate le imposte in Italia, ai sensi delle disposizioni applicabili della legislazione italiana. In tal caso, l'Italia deve ammettere in detrazione ...*" (identici art. 22, par. 1, Convenzione Italia-Uruguay e art. 24, par. 2, Convenzione Italia-Giamaica).

¹² Nella sola Convenzione Italia-Stati Uniti, stante anche l'assunzione del Modello di Trattato statunitense che ne è alla base, la clausola, oltre a presentare il consueto testo stabilito per l'Italia, contiene anche il riferimento alla conformità.

¹³ Cfr. TARIGO P., *Obbligo internazionale, dello Stato italiano, di accreditamento dell'imposta estera: il requisito, cui è connesso, sancito dalla formula "a meno che espresse disposizioni della presente convenzione non vi si oppongano"*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2006, 1, 43 ss.

¹⁴ La disposizione è riportata in nota al paragrafo precedente (dal Trattato con Colombia).

perché in questo ambito normativo non può altro che operare il solo diritto unilaterale italiano.

4. Come già evidenziato, anche per Colombia, Giamaica ed Uruguay, nella loro posizione di Stati contraenti di residenza, è posto un obbligo di accreditamento nei rispettivi Trattati con l'Italia e, a tale riguardo, la disposizione di cui questi Stati sono destinatari presenta nei tre Accordi alcuni aspetti peculiari rispetto allo standard.

In particolare, nella Convenzione Italia-Uruguay la previsione è formulata nei termini seguenti (art. 22, par. 2, lett. a): *“i residenti in Uruguay che ricavano redditi che, in conformità con la legislazione italiana e con le disposizioni della presente Convenzione, sono stati assoggettati ad imposizione in Italia, possono scomputare l'imposta ivi pagata dalle imposte dovute in Uruguay in relazione ai medesimi redditi, ai sensi delle disposizioni applicabili della legislazione uruguaiana”*.

Una prima variante vistosa è qui data dalla sostituzione del testo *“sono imponibili”* (*“may be taxed in”*) con quella *“sono stati assoggettati ad imposizione”* (*“been subject to taxation in”*), sostituzione che da più parti si è spesso invocata in presenza di un obbligo di esentare, in quanto elimina i rischi di doppia non imposizione, ma che è priva di significato in presenza dell'obbligo di accreditamento, connotato dal requisito di pagamento dell'imposta estera. Inoltre, questa variante, che rappresenta fra l'altro un'eccezionalità nel *network* italiano, è recepita dalla sola previsione di cui è destinatario l'Uruguay, creando un'asimmetrica disciplina rispetto allo Stato contraente italiano. Una seconda variante consiste nella richiesta conformità di questa imposizione (effettiva), oltre che al Trattato, come usuale, altresì al diritto interno italiano.

Le due Convenzioni con Colombia e Giamaica non prevedono, invece, per tali Stati queste due varianti, allineandosi al consueto standard dei Trattati italiani. Esse presentano, piuttosto, una vistosa peculiarità, data dalla presenza di un rinvio al diritto interno ai fini dell'obbligo di accreditamento, similmente ad una trentina di Accordi italiani.

Circa la Convenzione Italia-Giamaica, ad un tale rinvio, disposto con riguardo alla sola Giamaica nella sua qualità di Stato contraente di residenza, si aggiunge la previsione esplicita di un limite allo stesso, costituito dai principi generali, nei termini seguenti: *“fatte salve le disposizioni della legislazione di Giamaica in merito alla concessione di un credito a fronte di un'imposta giamaicana o di un'imposta pagata in un territorio al di fuori di Giamaica (che non ne pregiudica i principi generali) quando un residente di Giamaica percepisce un reddito che in conformità alle disposizioni del presente Accordo è imponibile in Italia, la Giamaica autorizza una detrazione ...”*.

In linea generale la presenza del rinvio in ordine all'obbligo di accreditamento comporta che, ai fini di tale obbligo, 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, ossia, in questo caso, della Giamaica.

Salvo quanto di seguito precisato con riguardo al Trattato con Uruguay, entro il

network dei vigenti Accordi lo Stato italiano non è destinatario di alcuna di queste previsioni di rinvio e, dunque, è da escludere in essi un rinvio alle regole unilaterali italiane in materia di accreditamento, salvo si tratti di norme sostanziali più favorevoli¹⁵, oppure di norme procedurali, posto che le Convenzioni contro le doppie imposizioni non prevedono regole al riguardo, sicché in questo ambito l'applicazione del diritto interno, ancorché non prevista esplicitamente, è necessaria.

Si tratta di un tipo di rinvio al diritto interno presente in altri Accordi italiani (Turchia, Ucraina) che si riferisce, nel testo in lingua inglese, al “*principio generale qui previsto*” (*hereof*), ossia, quello del Trattato, sebbene espresso nel testo in lingua italiana con riferimento “ai principi generali”, senza specificare “qui previsti”, e dunque intendendosi, letteralmente, quelli dell'ordinamento interno (espressione, perciò, traducibile, piuttosto, con “*thereof*”)¹⁶.

In questo specifico Trattato tale questione interpretativa si pone con maggior peso, in quanto il testo inglese, in caso di dubbio, non prevale su quello italiano (come è per contro nei Trattati con Turchia e Ucraina), facendo i testi egualmente fede. Resta, tuttavia, l'argomento autorevolmente sostenuto per formule testuali analoghe¹⁷ 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, sicché 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.

La mancanza in questa clausola della locuzione “*from time to time in force*”, che compare in altre formule di rinvio ricorrenti nei Trattati italiani e vale a porre il limite anche a riguardo di future modifiche della disciplina interna, solleva anche il problema 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*). Problema, tuttavia, che può ritenersi risolto, entro la Convenzione Italia-Giamaica, dall'esistenza di una previsione corrispondente a quella dell'art. 3, par. 2, Modello OCSE 2017, ossia, da una *renvoi clause* fondata sull'interpretazione evolutiva.

Altra clausola di rinvio al diritto interno è posta ai fini dell'obbligo di accreditamento della Colombia nei seguenti diversi termini (art. 22, par. 3): “*Quando un residente della Colombia percepisce un reddito che, in conformità alle disposizioni della presente Convenzione può essere tassato in Italia, la Colombia autorizza una*

¹⁵ Una delle norme interne favorevoli 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, comma 6, TUIR).

¹⁶ Per un censimento e comparazione delle clausole di rinvio al diritto interno presenti nel *tax treaty network* italiano ai fini degli obblighi di accreditamento e di esenzione, cfr. TARIGO P., *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 355 ss.

¹⁷ Cfr. AVERY JONES J.F. ET AL., *Credit and exemption under tax treaties in cases of differing income characterization*, in *British Tax Review*, 1996, 216, nota 15.

detrazione dall'imposta sul reddito di detto residente di un importo pari all'imposta italiana pagata, tenuto conto delle limitazioni previste e dei requisiti stabiliti dalla legislazione fiscale della Colombia".

Questo tipo di testo di rinvio, che si rinviene raramente nei Trattati italiani, si caratterizza, in generale, per una maggior sintesi, pur condividendo con altri Accordi la mancanza di riferimenti espressi ad alcun principio generale del Trattato e sollevando perciò un problema interpretativo circa la possibilità che lo Stato, alla cui legislazione interna vi è rinvio, restringa i requisiti pattizi mediante una modifica della norma interna. 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 che l'interprete può desumere dal principio di buona fede codificato dalla Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei Trattati¹⁸.

Tale conclusione è, a maggior ragione, valevole per l'Uruguay, nella sua posizione di Stato contraente di residenza, essendo destinatario della clausola (qui riportata a inizio paragrafo) in cui il rinvio al proprio diritto interno è disposto con una formula ancor più generica, individuabile nell'inciso finale *"ai sensi delle disposizioni applicabili della legislazione uruguayana"*. Fra l'altro, manca completamente per l'Uruguay entro il Trattato qualsiasi disposizione limitativa del credito, inclusa quella del credito ordinario, che è tipico elemento normativo ricorrente dell'obbligo di accreditamento in tutti gli Accordi italiani anche quando vi è rinvio al diritto interno.

Nell'Accordo con l'Uruguay l'inciso appare anche nella previsione di cui è destinatario lo Stato italiano (art. 22, par. 1, periodo 2), dal tono seguente: *"L'Italia ammette in detrazione dall'imposta così calcolata, secondo le disposizioni applicabili della legislazione italiana, le imposte sui redditi pagate in Uruguay, ma la 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"*¹⁹.

Pur trattandosi di un testo di rinvio atipico per la sua estrema genericità e fermo restando che la *treaty policy* italiana è totalmente avulsa da forme di rinvio ai fini di integrare la disciplina convenzionale in materia di accreditamento di cui è destinataria l'Italia quale Stato contraente di residenza, pare innegabile che di rinvio al diritto interno italiano si tratti – ed è dunque il primo nel *network* dei vigenti Accordi italiani – con tutte le questioni interpretative già sollevate per la corrispondente previsione di

¹⁸ Conferme a favore di questa linea interpretativa in VAN DER BRUGGEN E., *"Good faith" in the application and interpretation of double taxation conventions*, in *British Tax Review*, 2003, 1, 52 ss. Per un inquadramento generale sul principio di buona fede, cfr. anche ENGELN F., *On values and norms: the principle of good faith in the law of treaties and the law of tax treaties in particular*, Alphen aan der Rijn, 2006.

¹⁹ Il testo in inglese, prevalente in caso di divergenze, è il seguente: *"Subject to the applicable provisions of the Italian law, Italy shall allow as a deduction from the tax so computed the income taxes paid in Uruguay but the deduction shall not exceed the proportion of the Italian tax attributable to such items of income that such items bear to the entire income"*.

cui è destinatario l'altro Stato contraente, l'Uruguay, cui si aggiunge la peculiarità, sul piano sistematico, di un tale elemento innovativo per l'Italia.

5. I tre nuovi Accordi italiani limitano l'obbligo di accreditamento al credito di imposta cosiddetto ordinario, cioè alla quota d'imposta dello Stato contraente di residenza attribuibile al reddito estero, vale a dire, in proporzione appropriata a quest'ultimo. Lo dispongono, tuttavia, con un tipo di testo che è differente da un Trattato all'altro e, all'interno di ciascun Trattato, fra i due Stati contraenti.

La previsione indirizzata alla Colombia (art. 22, par. 3, ultimo periodo), ad esempio, si avvicina molto alla clausola del Modello OCSE 2017 stabilendo: *“Tuttavia, tale detrazione non può eccedere la quota parte di imposta sul reddito, calcolata prima della detrazione, che è attribuibile, a seconda dei casi, al reddito imponibile in Italia”*. Per l'Uruguay (art. 22, par. 2, lett. a), il termine “attribuibile”, su cui è imperniato il limite in esame, è sostituito da un'altra espressione, di pari valore normativo (*“Tuttavia, tale detrazione non può eccedere la quota parte di imposta sul reddito uruguayana, calcolata prima della detrazione”*).

Più difficoltosa è in genere l'individuazione del limite del credito ordinario nei Trattati italiani che obbligano all'accREDITAMENTO con un rinvio al diritto interno, similmente alla clausola di Giamaica; in aggiunta, nel caso di questo Stato si ha un altro esempio isolato (oltre a quello delle Filippine) di previsione con rinvio al diritto interno, senza che sia stabilito il tipo di credito, se integrale od ordinario, ciò che è, appunto, rimesso alla disciplina unilaterale applicabile in forza del rinvio.

Sul versante dello Stato italiano, invece, non si registra alcuna particolarità: il limite del credito ordinario è sancito in tutti e tre gli Accordi con il classico testo che compare nei vari Trattati per il nostro Stato²⁰:

Altro limite cui è sottoposto l'obbligo di accREDITAMENTO è quello in ragione dell'imponibilità nello Stato estero, da accertare in questo caso sulla base del relativo diritto interno e rilevante ai fini di quantificare l'accREDITAMENTO. Imperniato in questo caso sul termine “imponibili”, è agevolmente individuabile per la Colombia (*“... attribuibile, a seconda dei casi, al reddito imponibile in Italia”*), che lo esprime similmente al Modello OCSE 2017 (art. 23B, par. 1, secondo periodo). Non altrettanto agevole per la Giamaica, né parimenti per l'Uruguay, che omettono tale riferimento, stante la formula di rinvio che rimette ai rispettivi diritti interni²¹.

Anche sul versante dell'Italia, nella sua qualità di Stato contraente di residenza, le differenze testuali, già segnalate, riscontrabili entro la previsione che pone ad essa il limite del credito ordinario (secondo periodo), omettono ogni riferimento al reddito imponibile nello Stato contraente estero, ricorrente solo entro la previsione che fonda l'obbligo di accREDITAMENTO nella parte iniziale del testo (primo periodo). Tuttavia,

²⁰ Ossia, *“... ma la 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”* - e che presenta qualche differenza puramente formale rispetto sia a quello del Modello OCSE, sia a quello degli Stati contraenti con l'Italia.

²¹ Per le questioni che la varietà di testi pone con riguardo allo Stato contraente con quello italiano, cfr. TARIGO P., *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 402-406.

stante il collegamento che l'espressione "predetti elementi", richiamata nel secondo periodo, opera fra le due parti di testo, non si può escludere che l'imponibilità rilevi anche ai fini di questa seconda parte del testo riferibile allo Stato italiano, valendo perciò anche come limite quantitativo del credito d'imposta.

Nessuno dei tre Trattati replica per l'Italia, nella sua qualità di Stato contraente di residenza, quella disposizione espressa, di cui essa è invece destinataria isolata entro un numero ristrettissimo di Convenzioni concluse o modificate di recente, che allinea l'Accordo alla norma unilaterale interna italiana, stabilita in materia di accreditamento ai fini dell'IRPEF e dell'IRES, secondo cui l'imposta estera è ridotta in misura corrispondente al concorso parziale del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo italiano (art. 165, comma 10, TUIR). Previsione che ha l'effetto di ridurre ulteriormente la deduzione massima da accordare al contribuente doppiamente tassato e che non trova corrispondenti in alcun Trattato italiano in un'identica previsione per l'altro Stato contraente. Norma unilaterale che risulta perciò inapplicabile a riguardo delle situazioni ricadenti nell'ambito applicativo dei nuovi Trattati con Colombia e Giamaica²², mentre in ordine all'Accordo con Uruguay, stante il rinvenuto rinvio al diritto interno dell'Italia, si pone la questione interpretativa se il rinvio si estenda anche a tale norma unilaterale, o non ne sia pregiudicato il principio generale su cui si basa il Trattato.

Certo è che i tre Accordi in questo ambito di materia si discostano in più parti dalla prassi italiana, senza tuttavia recepire nella sua interezza il Modello OCSE o altro Modello-tipo, attingendo e mischiando formule testuali presenti in altri Trattati e di nuove, con il risultato di un testo di non facile interpretazione.

Una clausola di progressività per i redditi esenti nello Stato contraente di residenza è presente in tutti e tre i Trattati.

6. Altra norma comune a due dei nuovi Accordi è rivolta al solo Stato contraente di residenza italiano: essa ricalca in parte una clausola tipicamente presente nel *treaty network* dell'Italia che, tuttavia, si presenta negli Accordi con Colombia (art. 22, par. 2, ultimo periodo) e Giamaica (art. 24, par. 2, ultimo periodo) in una versione aggiornata fino ad ora rintracciabile soltanto in alcuni recenti Trattati italiani e, tale e quale, nella sola Convenzione Italia-Cile, Convenzione italiana - come si è constatato ripetutamente - pionieristica.

La clausola stabilisce l'insussistenza dell'obbligo di accreditamento dello Stato italiano se l'elemento di reddito è assoggettato in Italia, ai sensi della legislazione italiana, ad imposizione mediante ritenuta a titolo d'imposta (*final withholding tax*) o

²² Per l'inapplicabilità di tale norma unilaterale interna e la necessità che una previsione del Trattato preveda questa ulteriore riduzione, cfr. TARIGO P., *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 408, cui si rinvia anche per l'indicazione dei Trattati italiani nei quali questa clausola è presente ed è così formulata: "L'imposta pagata in (n.d.r.), Stato contraente con l'Italia) 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". Si è di recente espresso in senso conforme sulla inapplicabilità della norma unilaterale italiana in assenza nel pertinente Trattato dell'analoga norma convenzionale anche CONTRINO A., *Redditi transnazionali parzialmente imponibili in Italia e riduzione corrispondente dei tributi esteri detraibili: profili di irragionevolezza sistematica, illiceità convenzionale e incostituzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 1 ss., spec. par. 6.

ad imposizione sostitutiva (*substitute taxation*) con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta, su richiesta o meno del beneficiario del reddito.

Rispetto alla previsione che ricorre in tutti i Trattati italiani (salvo le eccezioni suddette) questa esclude l'accreditamento anche quando il regime di ritenuta a titolo d'imposta o d'imposta sostitutiva è un regime obbligatorio, non opzionale.

Costituisce un'autentica eccezione, entro il sistema di *treaty law* italiano, la mancanza di questa previsione espressa, anche solo nella sua versione più risalente (e ricorrente), nella Convenzione Italia-Uruguay²³.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AVERY JONES J.F. ET AL., *Credit and exemption under tax treaties in cases of differing income characterization*, in *British Tax Review*, 1996, 112 ss.

CONTRINO A., *Redditi transnazionali parzialmente imponibili in Italia e riduzione corrispondente dei tributi esteri detraibili: profili di irragionevolezza sistematica, illiceità convenzionale e incostituzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 1 ss.

CONTRINO A., *Il "metodo comparativo" quale strumento evolutivo del diritto dei trattati fiscali: note a margine del volume "Current Tax Issues" edito da IBFD per i cinquant'anni dell'International Tax Group*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, V, 1 ss.

ENGELN F., *On values and norms: the principle of good faith in the law of treaties and the law of tax treaties in particular*, Alphen aan der Rijn, 2006

TARIGO P., *Diritto internazionale tributario*, vol. II, *Trattati fiscali italiani a confronto*, Torino, 2020, 1-508

TARIGO P., *Obbligo internazionale, dello Stato italiano, di accreditamento dell'imposta estera: il requisito, cui è connesso, sancito dalla formula "a meno che espresse disposizioni della presente convenzione non vi si oppongano"*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2006, 1, 43 ss.

VAN DER BRUGGEN E., *"Good faith" in the application and interpretation of double taxation conventions*, in *British Tax Review*, 2003, 1, 25 ss.

²³ Cfr. TARIGO P., *Trattati fiscali italiani a confronto*, cit., 388 ss.