

Il limite al *tax credit* introdotto per l'Italia nei più recenti trattati: l'ammontare pro-rata dell'imposta estera corrispondente alla quota parte del reddito tassato in Italia

Limits concerning Italy's tax credit introduced by the most recent treaties: the pro-rata amount of the foreign tax corresponding to the portion of income taxed in Italy

di Paola Tarigo - 8 gennaio 2021

Abstract

Il saggio esamina il limite al *tax credit* introdotto per l'Italia nei più recenti trattati, che riproduce quello già previsto nell'art. 165, comma 10, Tuir, nel quadro più ampio dei rapporti gerarchici tra norme interne e convenzionali, analizzando anche il contenuto del Principio di diritto n. 15/2019 sul tema, avente a oggetto il regime di Patent box e la parziale detassazione che esso comporta ai fini IRES.

Parole chiave: diritto tributario internazionale, convenzioni contro le doppie imposizioni, credito d'imposta, Patent box

Abstract

The article investigates the limits concerning Italy's tax credit introduced by the most recent treaties, which reproduces the one already embedded in art. 165, paragraph 10, Tuir. The study is carried out within the wider frame of the hierarchical relationships among national and conventional rules, and it also analyses the Principle of Law n. 15/2019, which deals with the patent box regime and the corresponding partial reduction of the corporate tax (Ires).

Keywords: international tax law, conventions against double taxation, tax credit, Patent box

SOMMARIO: **1.** La nuova clausola sui limiti al *tax credit* per l'Italia nelle Convenzioni fiscali più recenti e l'art. 165, comma 10, Tuir. - **2.** La limitazione prevista dal comma 10 non è "disposizione attuativa" del requisito generale del concorso previsto al comma 1 dell'art. 165, né è riconducibile per via interpretativa all'art. 23, par. 3 della Convenzione Italia-Stati Uniti o alle clausole analoghe degli altri trattati italiani. - **3.** In assenza di rinvio espresso all'istituto unilaterale, l'applicazione delle norme interne è limitata a quelle procedurali, mentre quelle di natura sostanziale sono applicabili solo in quanto più favorevoli al contribuente. - **4.** In linea generale, per le norme sostanziali convenzionali i diritti e gli obblighi non sono integrabili da norme interne, in quanto espressione della convergenza delle manifestazioni di volontà degli Stati contraenti, mentre per le norme procedurali l'integrazione della disciplina convenzionale mediante rinvio al diritto interno è necessaria.

1. E' noto che la disciplina italiana in materia di accreditamento ai fini dell'Irpef e dell'Ires (art. 165, comma 10, Tuir) prevede, a partire dalla riforma fiscale del 2003, la riduzione dell'imposta estera in misura corrispondente al concorso parziale del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo, codificando una discussa e criticata interpretazione della prassi in tale senso (v., in merito, CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, 149 ss.; MELIS, G. *Art. 165 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, in FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F. (diretto da), *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. TUIR e leggi complementari* (a cura di FANTOZZI A., Padova, 2011, pag. 806 ss.; per una specifica e serrata critica a tale disposizione, v. ancora CONTRINO A., *La limitazione del credito d'imposta in presenza di redditi esteri detassati nella prospettiva della doppia imposizione internazionale*, in AA.VV., *Saggi in ricordo del Prof. Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 635 ss.).

La limitazione all'imposta estera accreditabile in Italia - che la richiamata disposizione sancisce - è stata introdotta, per la sola Italia nella sua qualità di Stato contraente di residenza, in alcune convenzioni concluse o modificate di recente, riducendo ulteriormente la deduzione massima da accordare al contribuente doppiamente tassato [si tratta, in particolare, dei Trattati stipulati con i seguenti Stati: Barbados (art. 23, par. 2, lett. b); Cipro (art. 3, Prot. 2009); Corea (Prot. 2012, art. 23, par. 2, penult. periodo); Filippine (Prot. 2013, art. 22, par. 2); Hong Kong (art. 22, par. 2, ultimo periodo); Malta (art. 3, Prot. 2009); Mauritius (art. 4, Prot. 2010); Panama (art. 22, par. 1, penult. periodo); Romania (art. 23, par. 2, penult. periodo); Singapore (Prot. 2011, art. 23, par. 2, penult. periodo); la clausola ricorre, inoltre, nel TIEA con Monaco (art. 12, par. 1, lett. a)].

Nulla esclude, ovviamente, che un tale limite convenzionale già operi, grazie al rinvio espresso al diritto interno, per uno degli Stati contraenti con l'Italia che sono destinatari di clausole siffatte di rinvio e nei cui ordinamenti interni, appunto, già sia previsto un limite siffatto (per gli approfondimenti in merito rinvio al saggio TARIGO P., *Trattati fiscali italiani e limiti quantitative del foreign tax credit*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 2019, I, 459 ss.).

La nuova clausola 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.

2. In ordine al regime di Patent box ed alla parziale detassazione che esso comporta ai fini IRES, l’Agenzia delle Entrate si è espressa (Principio di diritto 29 maggio 2019, n. 15), in un caso riguardante l’accredito dell’imposta assolta negli Stati Uniti su *royalties* erogate ad una società residente in Italia (art. 23, par. 3, Convenzione Italia-Stati Uniti), individuando nella norma dell’art. 165, comma 10, Tuir, una “disposizione attuativa” del requisito di concorso del reddito prodotto all’estero al reddito complessivo stabilito dall’art. 165, comma 1, 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.

Né è condivisibile l’interpretazione della clausola della Convenzione Italia-Stati Uniti (art. 23, par. 3) 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, par. 3) che, con il consueto testo, limita l’obbligo di accredito dell’Italia, quale Stato contraente di residenza, al credito ordinario e all’imponibilità dell’elemento di reddito nello Stato estero (cfr.: TARIGO P., *Diritto internazionale tributario*, volume II, *Trattati fiscali italiani a confronto*, Torino, 2020, 394, par. 3, e 406, par. 5, lett. b).

Per gli Stati per i quali non è espressamente disposto un rinvio alla propria disciplina unilaterale in materia di accredito, come è il caso dell’Italia, il rinvio al diritto interno è operazione confinata alla *renvoi clause* dell’art. 3, par. 2, (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, certamente, di attingere dal diritto interno disposizioni diverse da quelle a carattere definitorio.

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

(giunge ad analoga conclusione di carattere generale in punto di prevalenza, ma seguendo un percorso argomentativo diverso, CONTRINO A., *La limitazione del credito d'imposta in presenza di redditi esteri detassati nella prospettiva della doppia imposizione internazionale*, op. cit., 635 ss.).

Ad esempio, oltre a quella che deroga al principio di cassa (art. 165, comma 5, Tuir), 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, comma 6, Tuir).

Al contrario, è risalente la tendenza da parte dell'Amministrazione finanziaria ad affermare l'integrazione *tout court* con la normativa interna (cfr.: ris. min. 8 giugno 1993, n. 12/017), ritenendosi 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*" (cfr. ris. min. 31 marzo 1999, n. 59/1999/51073).

La sostenuta necessità di integrazione senza distinguere il tipo di norma da integrare mediante rinvio, se sostanziale o procedurale, ha implicazioni 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, 71).

4. 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.

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, è quello per cui il relativo effetto non può essere altro che quello di limitare o di eliminare il potere impositivo degli Stati contraenti.

In relazione 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'OCDE 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*".

Il richiamato principio è pacificamente riconosciuto anche dalla giurisprudenza di Cassazione (sent. 21 febbraio 2005, n. 3414), la quale 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 affermata in termini altrettanto chiari, questa funzione limitativa è implicita in una molteplicità di sentenze della Suprema Corte.

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 (cfr. TARIGO P., *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, 236, e ID., *Diritto internazionale tributario*, vol. I, *Principi ed istituti*, cit., 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., *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, Milano, 2002, 898, ove l'embrione della tesi, poi sviluppata in ID., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, cit., 35 ss., secondo cui l'integrazione della norma convenzionale con quella interna dovrebbe essere esclusa allorché la normativa interna determini un trattamento peggiore rispetto alla disciplina convenzionale e, soprattutto, contrario alle finalità del trattato, fattispecie, questa, etichettata come integrazione "negativa", in quanto tale non ammessa, in contrapposizione alle altre e complementari ipotesi di integrazione "positiva", ritenute legittime).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AVERY JONES J., *A tale of two taxes: the interaction between treaty and unilateral relief*, in ANDERSSON K. et al., (a cura di), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, London - L'Aja - Boston, 2001 65 ss.

AVERY JONES J. et al., *Credit and exemption under tax treaties in cases of differing income characterisation*, in *Brit. Tax Rev.*, 1996, 212 ss.

CONTRINO A., *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012

- CONTRINO A., *La limitazione del credito d'imposta in presenza di redditi esteri detassati nella prospettiva della doppia imposizione internazionale*, in AA.VV., *Saggi in ricordo del Prof. Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020
- CONTRINO A., *La convenzione fra l'Italia e la Svizzera contro le doppie imposizioni*, in GARBARINO C., *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, Milano, 2002
- CROXATTO G.C., *Aspetti internazionali della tassazione del reddito*, in *Incontri con il Banco di Roma. Il reddito d'impresa*, vol. III, II, Roma, 1974, 109
- CROXATTO G.C., *La tassazione del reddito derivante da attività internazionali nel quadro della riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 13 ss.
- FANTOZZI A., *Il rapporto tra norme convenzionali e norme interne: il problema del c.d. Treaty override nella prospettiva attuale*, in ALBERTINI F. - RAGUCCI G. (a cura di), *Costituzione, Legge, Tributi. Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, Milano, 2018, 204 ss.
- FANTOZZI A. - VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. Comm.*, vol. V, Torino, 1990, 184
- 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. - MOSCHETTI F. (diretto da), *Commentario breve alle leggi tributarie. Tomo III. TUIR e leggi complementari* (a cura di FANTOZZI A., Padova, 2011, 806
- TARIGO P., *Trattati fiscali italiani e limiti quantitative del foreign tax credit*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 2019, I, 459 ss.
- TARIGO P., *Diritto internazionale tributario*, volume II, *Trattati fiscali italiani a confronto*, Torino, 2020
- TARIGO P., *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008
- TARIGO P., *Diritto internazionale tributario*, vol. I, *Principi ed istituti*, Torino, 2019
- VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, The Hague - London - Boston, 1997, 1234 ss.