

UNIVERSITÀ MEDITERRANEA – REGGIO CALABRIA
ANNO ACCADEMICO 2009-2010

CORSO DI LAUREA IN SCIENZE ECONOMICHE
DIRITTO TRIBUTARIO

III settimana, 9 aprile 2010

***LE FONTI DEL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO:
MODELLI DI CONVENZIONE E DOPPIA IMPOSIZIONE FISCALE***

Introduzione.

Il carattere transnazionale connota il fenomeno di soggetti che operano in una pluralità di Stati: si manifesta una forte dissociazione fra strutture amministrative, che restano invariabilmente domestiche, e flussi di ricchezza, che si diffondono progressivamente fuori dalle gabbie istituzionali d'origine. Il crescente tasso di mobilità dei capitali, la progressiva integrazione dei mercati, l'abbattimento delle barriere doganali e protezionistiche, sono i fattori di un processo di "deteritorializzazione" della ricchezza. La natura transnazionale delle operazioni coinvolte conduce l'analisi della scienza giuridica tributaria sul terreno del diritto tributario internazionale: il settore fiscale viene a toccare, difatti, gli interessi non solo politici (della «sovranità potestativa territoriale») dei Paesi membri, ma anche i loro interessi economici (i «gettiti tributari») e finanziari (considerando il tributo quale strumento di incentivazione e disincentivazione degli scambi interni ed esterni).

Nozione.

Le fonti del diritto internazionale sono desumibili dall'art. 38 dello statuto della Corte internazionale e costituiscono le fonti del diritto internazionale in materia tributaria. Tra le fonti di diritto internazionale tributario sono inoltre annoverate le consuetudini internazionali. La consuetudine internazionale è una fonte non scritta costituita da un comportamento uniforme tenuto dagli Stati sulla base della vincolatività di detto comportamento. Rientrano, inoltre, tra le fonti i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili. Anche i principi per essere vincolanti debbono essere accertati e uniformemente applicati nella maggior parte degli Stati, nonché essere riconosciuti come vincolanti cosicché essi si atteggiavano come una particolare espressione delle consuetudini.

L'ordinamento internazionale e quello interno convivono su piani paralleli, essendo espressione di distinti processi di integrazione politica. Perciò, affinché le norme internazionali entrino a far parte dell'ordinamento interno, si deve verificare ciò che si indica con il termine di "adattamento", che può essere automatico o speciale.

L'adattamento automatico o generale è previsto dall'art. 10 della Costituzione, laddove dispone che «l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute» (cioè le consuetudini internazionali).

L'adattamento speciale, invece, impiegato per il diritto internazionale pattizio, può consistere:

- nel semplice «ordine di esecuzione», che opera direttamente solo in relazione a trattati contenenti norme *self-executing*;
- nell'adattamento speciale ordinario, ossia in atti normativi interni necessari per dare esecuzione a norme internazionali che non siano *self-executing*.

In seguito all'adattamento, le norme internazionali assumono, nell'ordinamento giuridico interno, la stessa posizione gerarchica delle fonti che lo operano.

Le fonti si distinguono tra:

- diritto interno,
- diritto convenzionale,
- diritto comunitario,
- diritto internazionale,
- diritto sopranazionale con particolare attenzione alle fonti atipiche, cosiddetto *soft law*.

Questo consente di individuare i rispettivi diversi ambiti della fiscalità internazionale oggetto di specifici settori normativi.

Il diritto interno.

Il diritto italiano designa un macro insieme di norme giuridiche i cui componenti sono tutti riconducibili ad un comune fondamento di validità espressivo di una norma fondamentale, tipicamente una costruzione formale materiale; il diritto tributario italiano designa un insieme di norme giuridiche che fanno parte dell'ordinamento designato. In particolare il diritto od ordinamento tributario di un certo Stato è inteso come l'insieme delle norme di quello Stato relative ai tributi.

Il diritto tributario internazionale è quindi il settore del diritto tributario costituito da norme di fonte interna, ma relative a fattispecie con elementi di estraneità che generano il reddito transnazionale. L'insieme delle norme del diritto tributario internazionale è composto da:

- norme interne che determinano i criteri di collegamento personali (residenza) e reali (fonte) della fattispecie;
- norme interne che disciplinano il trattamento tributario di tali fattispecie;
- norme interne per evitare la doppia imposizione;
- norme interne di vario genere;

DIVERSE DEFINIZIONI:

Quella parte del diritto vigente tra gli Stati che riguarda i rapporti tributari dunque il modo con il quale gli Stati ripartiscono fra loro i rapporti di natura tributaria:

PROF. UDINA: il diritto internazionale tributario come l'insieme delle norme che, sul piano internazionale, presentavano le stesse caratteristiche delle norme tributarie di diritto interno.

PROF. TESAURO: il diritto internazionale tributario come l'insieme delle norme internazionali che disciplinano l'imposizione e la riscossione dei tributi, ovviamente internazionali, dovuti da soggetti dell'ordinamento internazionale.

L'OGGETTO DEL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO è dato dalle norme di diritto internazionale che hanno per destinatari gli Stati e che riguardano l'esercizio di una potestà di imposizione di uno Stato su di un altro.

Esso designa quelle norme statuali attinenti la potestà impositiva di uno Stato esercitata anche nei confronti di soggetti non stabilmente sottoposti alla sovranità del medesimo Stato.

Il diritto tributario internazionale è quindi parte del diritto statale interno. È INTERNO perché concerne la fonte, quindi la volontà dello Stato ed internazionale perché inerente all'oggetto, al tipo di rapporto che regola.

Il diritto internazionale tributario riguarda i diritti statuali esterni, quindi il conflitto fra pretese impositive *ed dunque la fiscalità internazionale è orientata alla soluzione di tali conflitti*.

Il diritto tributario internazionale sotto due punti di vista:

- lo Stato potrà scegliere di assoggettare ad imposizione *non solo* fattispecie cd. *nazionali*, ma anche quelle caratterizzate da elementi di *estraneità*;

Il diritto tributario internazionale è costituito non solo dalle norme che localizzano il reddito e ne prevedono il trattamento, ma anche da quelle norme che risolvono i conflitti fra pretese tributarie ed eliminano le doppie imposizioni.

Il legislatore può dunque scegliere di sottoporre o meno ad imposizione determinate fattispecie “oltre confini”, nonché stabilire il modo di tassazione.

Il soggetto passivo che svolgendo ATTIVITÀ ALL'ESTERO e producendo un reddito, definito transnazionale, perché proveniente da fattispecie tributarie che presentano elementi di estraneità, subirà diverse PRETESE FISCALI ciascuna proveniente dai paesi con cui intratterrà relazioni.

Diritto convenzionale.

I fenomeni distorsivi agli investimenti internazionali possono essere evitati o limitati a livello internazionale attraverso accordi tra gli Stati che assumo la forma di apposite convenzioni bilaterali. Queste convenzioni sono trattati conclusi in forma scritta da soggetti dotati di capacità di diritto internazionali, contenenti criteri diretti a risolvere o limitare i conflitti delle pretese fiscali di due Stati sovrani dotati di potestà impositiva originaria che assumo la veste di Stati contraenti. Gli Stati contraenti predispongono una serie di norme che, in relazione alle diverse fattispecie reddituali che possono dar luogo a concorso di potestà impositiva, attribuiscono detta potestà in via esclusiva o non esclusiva all'uno o all'altro Stato mediante i criteri della residenza o della fonte. La convenzione crea così una sorta delle ripartizioni delle sovranità statali e di giurisdizione comune ancorché atipica in riferimento alle diverse fattispecie reddituali. La sovranità di uno Stato non si esercitata soltanto all'interno del proprio territorio, ma anche nell'ambito della comunità internazionale degli Stati, nell'esercizio della capacità giuridica di diritto internazionale. Il diritto convenzionale tributario fa parte del diritto internazionale tributario, essendo costituito dai principi e dalle regole presenti nelle convenzioni fiscali effettivamente concluse tra gli Stati e sintetizzate nel Modello OCSE.

L'insieme delle norme del diritto convenzionale tributario è composto da:

- norme convenzionali formali, relative ai criteri di collegamento reali o personali;
- norme convenzionali sostanziali per eliminare la doppia imposizione determinata dal concorso delle pretese impositive statuali (Es: esenzione per i redditi prodotti all'estero, deduzione delle imposte e credito di imposta);
- norme convenzionali sostanziali di vario genere (non discriminazione, procedura amichevole, scambio di informazioni);
- norme convenzionali in materia di interpretazione e procedura amichevole volte ad assicurare la risoluzione delle controversie.

Diritto comunitario.

Il diritto tributario comunitario fa parte in senso lato del diritto internazionale tributario. Si distingue tra diritto comunitario primario e diritto comunitario derivato intendendosi con il primo quello costituito dalle norme del trattato istitutivo e con il secondo quello costituito dalle direttive e dai regolamenti. Il diritto tributario comunitario che fa capo all'ordinamento tributario italiano è l'insieme delle disposizioni contenute nel diritto tributario internazionale interno dell'Italia a seguito del processo di adattamento dell'ordinamento interno al diritto comunitario primario e derivato

Principi generali.

Nell'ordinamento giuridico internazionale non si riscontra il fenomeno dell'imposizione tributaria in quanto la comunità degli Stati non individua e riconosce un ente superiore a cui sia attribuita la potestà impositiva originaria. È possibile individuare alcuni principi generalmente riconosciuti e consuetudini internazionali che costituiscono spesso il fondamento di norme positive del diritto convenzionale tributario e che sono riconosciuti mediante autolimitazioni dei sistemi di diritto tributario internazionale.

Tra tali principi possono essere ricordati quello:

- della tassazione in base alla fonte effettiva del reddito, grazie al quale viene dettato un criterio base per la risoluzione dei conflitti tra diverse pretese impositive nazionali;
- dell'utile mondiale (*world wide taxation*) secondo il quale i singoli Stati possono tassare i residenti sul reddito ovunque prodotto in dipendenza di un collegamento personale sufficiente a fondare la pretesa impositiva;
- non discriminazione del trattamento fiscale.

Diritto sovranazionale e *Soft tax law*.

A volte a causa del complesso interagire della dimensione nazionale, internazionale, patrizia e comunitaria determinano spesso l'emergere di dimensioni fiscali strutturalmente sopranazionali.

Con il termine *soft law* si indicano atti e fatti che non costituiscono formalmente fonti del diritto internazionale, né fonti del diritto impositivo interno ma che tuttavia acquisiscono a vario titolo e in varie modalità effetti giuridici (esempio: Commentario OCSE, interpretazione e le diverse *guide lines* approvate da comitati od istituzioni).

Principi generali.

TASSAZIONE DEL REDDITO NEL LUOGO DELLA FONTE EFFETTIVO:

si applica per i redditi prodotti dai non residenti svolge un ruolo determinante, nella fiscalità internazionale, nella soluzione dei conflitti tra pretese impositive statuali.

TASSAZIONE, IN CAPO AI RESIDENTI, DEI REDDITI OVUNQUE PRODOTTI:

si ritiene sufficiente che *un collegamento di tipo personale* con l'ordinamento possa giustificare un'imposizione globale. DIFATTI nella convenzione SI RISCONTRA QUESTO COLLEGAMENTO con la funzione "di determinare l'ambito di applicazione della convenzione".

In Italia, ai fini delle imposte sul reddito sono considerati non residenti coloro che non sono iscritti nelle anagrafi comunali dei residenti per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili), e non hanno, nel territorio dello Stato italiano, né il domicilio (sede principale di affari e interessi) né la residenza (dimora abituale). Se manca anche una sola di queste condizioni i contribuenti interessati sono considerati residenti. I non residenti che hanno prodotto redditi o possiedono beni in Italia sono tenuti a versare le imposte allo Stato italiano, salvo eccezioni previste da eventuali Convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate tra lo Stato italiano e quello di residenza.

Tuttavia, si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999. I cittadini che hanno trasferito la propria residenza in uno dei Paesi indicati in tale elenco, nel caso in cui siano effettivamente ivi residenti, devono essere pronti a fornire la prova del reale trasferimento all'estero, e quindi dimostrare che non hanno in Italia la dimora abituale oppure il complesso dei rapporti riguardanti gli affari e gli interessi (allargati, oltre che agli aspetti economici, a quelli familiari, sociali e morali).

La doppia imposizione economica e la doppia imposizione giuridica.

Il fenomeno della doppia imposizione può assumere sia una connotazione interna, sia una connotazione internazionale.

In ottica nazionale, il divieto della doppia imposizione trova la sua codificazione nella legge delega, all'articolo 2, comma 1, lettera *d*) (L. 7 aprile 2003, n. 80) la cui *ratio* appare correttamente recepita nella nuova formulazione del D.P.R. 22 dicembre 1986 n.917, come modificato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003 n.344: l'articolo 163, identico al precedente (nel testo in vigore sino al 31 dicembre 2003 l'articolo era il 127), è il seguente: "La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi". Trattasi, in questo

dettato normativo, della cosiddetta “doppia imposizione giuridica” che, in contrapposizione a quella economica, si configura allorché uno stesso reddito viene tassato più volte in capo allo stesso soggetto.

In ambito internazionale, la doppia imposizione consiste nella concorrenza di norme appartenenti a due ordinamenti diversi sulla medesima fattispecie imponibile: le transazioni internazionali possono, infatti, assumere rilievo impositivo in relazione a più Stati, originando un potenziale conflitto di tassazione, che si traduce nel fenomeno della doppia imposizione internazionale. Con particolare riferimento alla doppia imposizione giuridica di cui si è accennato, essa consiste nell'applicazione di imposte simili da parte di due Stati sul medesimo reddito imponibile, ma nei confronti del medesimo soggetto. La “doppia imposizione economica”, al contrario di quella giuridica, non dipende da norme o da regole, ma consegue a fenomeni esclusivamente di tipo economico, non recepiti giuridicamente: si parla, infatti, di doppia imposizione economica qualora imposte simili e concorrenti da parte di due Stati si applicano sul medesimo reddito tassabile nei confronti di soggetti diversi. È facile quindi associare a questa tipologia di doppia imposizione il trattamento degli utili societari che vengono incisi una prima volta in capo al soggetto che li produce e che possono essere ulteriormente incisi in capo ai soggetti soci che li ricevono sotto forma di dividendi. Le cause che possono originare la doppia imposizione giuridica a livello internazionale sono state individuate dal Comitato fiscale della Società delle Nazioni e di seguito riportate:

- coesistenza di una imposizione a carattere personale (criterio soggettivo) con una a carattere reale: il reddito viene assoggettato sia alla tassazione a livello di imposizione reale in un Paese e successivamente affluisce nell'altro Paese ove viene tassato a livello di imposizione personale;
- diversità dei criteri di assoggettamento personale del contribuente: il collegamento è al domicilio od alla residenza;
- attrazione a tassazione in un Paese di un certo reddito, come conseguenza dell'applicazione di diversi criteri di tassazione reale.

Tali cause sono prodromiche di conflitti tra i vari sistemi fiscali:

- il sistema fiscale che tassa sulla base del criterio di collegamento soggettivo entra in conflitto con il sistema fiscale che tassa sulla base del collegamento oggettivo (è reddito tassabile in quanto è prodotto su un certo territorio);
- il sistema fiscale che tassa sulla base del criterio di collegamento soggettivo entra in conflitto con il sistema fiscale che tassa sulla base del medesimo collegamento, dato che entrambi giudicano la persona come loro contribuente;
- il sistema fiscale che tassa sulla base del criterio di collegamento oggettivo entra in conflitto con il sistema fiscale che tassa sulla base del medesimo collegamento, dato che entrambi giudicano un certo reddito come se fosse prodotto sul loro territorio.

A riguardo, l'OCSE ha formulato una definizione di doppia imposizione giuridica internazionale che ben descrive e riassume le problematiche evidenziate sinteticamente.

Il commentario OCSE rappresenta un documento esplicativo e interpretativo del modello OCSE, per tanto non costituisce uno strumento giuridicamente vincolante, sebbene possa rappresentare un aiuto di primaria importanza nelle fasi di applicazione e interpretazione delle convenzioni. In termini generali è ampiamente riconosciuta l'influenza del commentario Ocse in materia di applicazione delle convenzioni sia in sede applicativa che giurisprudenziale, quindi anche se non contiene norme di diritto internazionale riveste un'importanza notevole ai fini dell'interpretazione delle convenzioni effettivamente concluse dagli Stati.

Le funzioni del Modello OCSE e delle Convenzioni bilaterali che su di esso si basano sono naturalmente molteplici ma possono essere sintetizzate in tre principali:

- eliminare la doppia imposizione,
- risolvere le controversie,
- prevenire e combattere l'evasione fiscale.

La funzione primaria è quella di eliminare la doppia imposizione internazionale. Tale funzione è evidenziata nelle disposizioni relative al campo di applicazione e ai metodi per l'eliminazione della doppia imposizione (metodo dell'esenzione e metodo del credito di imposta). L'obiettivo è quindi quello di eliminare i conflitti e le distorsioni di natura fiscale che hanno effetti negativi sugli investimenti.

La seconda funzione riguarda la risoluzione delle controversie, che consiste nel trovare soluzione ai problemi interpretativi e applicativi della Convenzione. A tal proposito il modello OCSE prevede la procedura amichevole che si può considerare come il momento giudiziale definito in via convenzionale per l'applicazione dei trattati in materia tributaria. Questa funzione è molto importante perché a differenza del diritto interno in cui è presente un soggetto terzo rispetto alle parti nel diritto internazionale è previsto un meccanismo bilaterale che promana dalle parti stesse.

La terza funzione è quella di evitare l'evasione fiscale con riferimento ai redditi transnazionale. Si tratta di un obiettivo indiretto della convenzione, poiché l'esigenza di reprimere l'evasione è un essenziale elemento della collaborazione instaurata tra stati contraenti mediante la conclusione del contratto. Si realizza attraverso scambio di informazioni, mutua assistenza nella riscossione dei crediti o altre forme di cooperazione tra stati in materia.

Le convenzioni sono stipulate quindi per eliminare le doppie imposizioni e coordinare le politiche fiscali nazionali e tutelare i reciproci investimenti.

Tale procedura è la conseguenza dell'applicazione di imposte di natura analoga, da parte di due o più stati, a carico di uno stesso soggetto, per la stessa materia imponibile e per il medesimo periodo d'imposta. Con riferimento, invece, alla doppia imposizione economica, si precisa che la stessa viene generata da due situazioni:

- la prima è la stessa già esaminata in precedenza, con la sola variante della diversa localizzazione geografica dei soggetti coinvolti: una prima tassazione in capo al soggetto che produce il reddito, localizzato in un Paese, ed una seconda tassazione in capo al soggetto percettore dei dividendi, localizzato in un diverso Paese;

- la seconda invece è tipica dei rapporti internazionali: essa consegue alla eventuale rettifica (al valore normale) apportata nelle transazioni tra imprese associate o sottoposte al medesimo controllo, il cui effetto è quello di determinare in un Paese un maggiore reddito tassabile, e nell'altro Paese, quello ove l'impresa controparte nella transazione rettificata è residente, nessuna riduzione del reddito: una volta effettuata la rettifica ai fini fiscali, il conto economico fiscale consolidato evidenzia un utile "virtuale", che origina la doppia imposizione economica.

La fattispecie della doppia imposizione presenta soluzioni di difficile applicazione: le norme concorrenti sono ascrivibili ad ordinamenti giuridici differenti ed autonomamente sovrani per cui gli effetti distorsivi possono essere eliminati parzialmente con norme di carattere interno ovvero mediante norme pattizie derivanti dall'incontro di volontà dei rappresentanti dei differenti Stati interessati.

Con particolare riferimento all'ordinamento italiano, lo strumento primario che utilizza il legislatore per tentare di eliminare la doppia imposizione giuridica è il riconoscimento al contribuente nazionale di un credito d'imposta a fronte delle imposte corrisposte all'estero. Nella legge delega la previsione di cambiamento della modalità di gestione del credito d'imposta (di cui all'articolo 15 del vecchio Tuir) era esplicitata all'articolo 4, comma 1, lettera l). A livello normativo la delega è stata recepita nell'articolo 165 del nuovo Tuir che sostituisce ed integra il precedente articolo 15, delineando i parametri ai quali fare riferimento:

1. configurabilità di un reddito prodotto all'estero: è *condicio sine qua non* per l'applicazione dell'articolo 165 che, al comma 2, stabilisce con precisione quali redditi conseguiti all'estero debbano o meno rientrare nel rapporto finalizzato a determinare il credito d'imposta al quale si ha diritto. Dal 1° gennaio 2004, al fine di identificare se un reddito prodotto da un residente all'estero è da considerare nel rapporto di cui al comma 1, occorre fare riferimento ai criteri con i quali sono disciplinati i redditi prodotti sul territorio da soggetti non residenti. Si applica in sintesi un criterio di reciprocità: se un reddito realizzato da un soggetto non residente sul territorio italiano non è

considerato tale dalla norma indicata, lo stesso trattamento va riservato in modo speculare al reddito che un soggetto residente realizza all'estero. A titolo esemplificativo, la lettera e) collega la tassazione in Italia dei redditi di impresa alla condizione che i medesimi siano stati realizzati per il tramite di una stabile organizzazione. Questo criterio implica di conseguenza che i redditi di impresa realizzati all'estero senza il tramite di una stabile organizzazione non possano essere considerati nel rapporto reddito estero/reddito complessivo netto. Appare evidente l'impossibilità di recuperare, nemmeno parzialmente, le imposte corrisposte all'estero a fronte di questi redditi, che in ogni caso rientrano nell'imponibile da assoggettare a tassazione in Italia. In assenza del regime convenzionale, sulla base dei principi enunciati, sono considerati prodotti all'estero i redditi:

- derivanti da fabbricati e terreni situati nel territorio estero (il collegamento è dato dal luogo in cui il bene è situato);
- conseguiti nel territorio estero tramite la stabile organizzazione di soggetti residenti in Italia;
- di lavoro dipendente prestato nel territorio estero;
- di lavoro autonomo, derivante da attività esercitate all'estero.

Il comma 3 riconferma la medesima regola enunciata dal vecchio articolo 15: lo stato di produzione del reddito influisce sulla detrazione del credito d'imposta. Dato che è stato introdotto nella normativa italiana il consolidato fiscale mondiale, la disciplina del medesimo, contenuta negli articoli dal 130 al 142 del Tuir, va ad intersecare la norma in esame: il comma 3 dell'articolo 165 rinvia per l'appunto all'articolo 136, commi 3 e 6: se si consolida a livello mondiale, il principio generale della *country limitation* viene derogato dato che il criterio applicabile è quello della *company limitation*.

2. concorso del medesimo nella formazione del reddito complessivo: eventuali redditi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta o ad imposte sostitutive non concorreranno a formare il reddito complessivo in Italia.

3. definitività delle imposte pagate all'estero: con la circolare 8 febbraio 1980 n.3-7/360 si esclude il carattere della definitività alle seguenti situazioni:

- imposta assolta a titolo di acconto;
- imposta assolta in via provvisoria;
- imposta a fronte della quale si prevede un possibile conguaglio con l'eventuale rimborso (totale o parziale), quindi ripetibile: ciò che si richiede è la irripetibilità dell'imposta.

4. perdite di precedenti esercizi: la prima operazione da effettuarsi è rapportare il reddito prodotto all'estero al reddito complessivo, al netto di perdite di precedenti periodi d'imposta: dato che al denominatore si indica il reddito al netto delle perdite pregresse, questo comporta un radicale mutamento rispetto all'articolo 15 del precedente Tuir. Dal 1 gennaio 2004 la comparazione è tra l'imposta corrisposta all'estero e l'imposta effettiva italiana, mentre in precedenza la comparazione avveniva con l'imposta "virtuale" italiana (determinata sul reddito complessivo al lordo delle perdite precedenti), che doveva essere ricostruita. Possono verificarsi le seguenti situazioni:

- non vi sono perdite pregresse fiscalmente utilizzabili: in questo caso l'effetto della nuova norma è identico a quello prodotto vigente l'articolo 15;
- vi sono invece delle perdite, che hanno una diversa incidenza a seconda che:
 - le perdite pregresse siano inferiori al reddito italiano: quindi il reddito complessivo netto è comunque superiore al reddito estero;
 - le perdite pregresse siano superiori al reddito italiano, e quindi il reddito complessivo netto è inferiore al reddito estero;
 - le perdite pregresse siano superiori al reddito complessivo lordo, e quindi il risultato finale, pur tenendo in considerazione il reddito estero, è comunque negativo.

5. imposta netta dovuta in Italia;

6. rapporto tra redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al netto delle perdite fiscalmente recuperabili.

Se si vuole completare il giudizio sulla capacità dell'articolo 165 di eliminare o comunque attenuare la doppia imposizione giuridica, occorre tenere in considerazione il contenuto dei commi 6 e 10 del

medesimo articolo. Il comma 6 dell'articolo 165 appare subito innovativo rispetto alla disciplina in vigore sino al 31 dicembre 2003, dato che introduce la possibilità, solo per il reddito d'impresa, di un riporto, in avanti ed in dietro, dell'eccedenza delle imposte corrisposte all'estero che non hanno trovato compensazione con le imposte italiane; le regole che disciplinano tale istituto sono le seguenti:

- in primo luogo la norma è applicabile solo ai redditi d'impresa: è quindi discriminante rispetto ai redditi delle persone fisiche;
- in secondo luogo, se dalla correlazione dell'imposta italiana al rapporto tra reddito estero e reddito complessivo scaturisce che solo una parte delle imposte corrisposte all'estero può essere accreditata, l'effetto è il seguente: la parte non accreditata non viene persa, ma gode di una possibilità di essere recuperata nei confronti di una pari eccedenza di segno opposto:
- all'indietro: eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto alle imposte pagate all'estero verificate nei precedenti otto esercizi;
- in avanti: eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto alle imposte pagate all'estero verificate nei successivi otto esercizi.

Il comma 10 dell'articolo 165 assume una particolare rilevanza con riferimento alla distribuzione di dividendi. Il dividendo in entrata è sottoposto a tassazione sul 5 per cento del suo ammontare da parte del soggetto impresa percettore del dividendo (la riduzione del 95 per cento si applica nella ipotesi di percettore soggetto societario, e di dividendi non provenienti da Paesi qualificati come "privilegiati", ai sensi dell'articolo 167 comma 4, del Tuir - la riduzione è pari al 60 per cento nel caso di soggetti percettori persone fisiche aventi una partecipazione qualificata, o persone fisiche nella loro qualità di imprenditori). Dato che il medesimo reddito ha presumibilmente subito all'estero una tassazione alla fonte come ritenuta, la medesima può definirsi "definitiva" e quindi soddisfare ad una delle condizioni per potere essere portata a credito delle imposte italiane.

Se le imposte liquidate in via definitiva all'estero vanno computate nella stessa misura con la quale il relativo reddito estero entra nella base imponibile (5 per cento o 40 per cento), ne consegue che occorre procedere ad un doppio conteggio:

- il primo è la determinazione del rapporto classico: percentualizzazione delle imposte italiane al rapporto tra reddito estero/reddito complessivo al netto delle perdite fiscalmente rilevanti;
- il secondo consente la determinazione dell'importo massimo accreditabile a fronte delle imposte estere: nel caso in esame è il loro 5 per cento (o il 40 per cento). Ottenuti i due importi, il minore fra i due potrà essere utilizzato a credito delle imposte italiane. In precedenza questa impostazione non era suffragata da una norma, ma semplicemente da una tesi dell'Amministrazione finanziaria: la parte delle imposte pagate all'estero, corrispondente alla parte di reddito esclusa da imposizione in Italia deve essere proporzionalmente ridotta.

La doppia imposizione economica a livello internazionale consegue al verificarsi di una o di entrambe le seguenti situazioni:

- flusso di dividendi tra soggetti localizzati geograficamente in nazioni differenti;
- eventuale rettifica (al valore normale) apportata nelle transazioni tra imprese associate o sottoposte al medesimo controllo, il cui effetto è quello di determinare in un Paese un maggiore reddito tassabile, e nell'altro Paese, quello ove l'impresa controparte nella transazione rettificata è residente, nessuna riduzione del reddito. Si procede, nel proseguo ad un'analisi sintetica delle modalità di eliminazione della doppia imposizione economica con riferimento alla sola distribuzione dei dividendi. A tal fine, occorre innanzitutto osservare come i dividendi subiscano una prima tassazione, nella normalità dei casi, in capo al soggetto che li produce: questo reddito, eventualmente assoggettato inizialmente ad una ritenuta all'estero, viene quindi veicolato verso il percettore italiano. L'analisi degli effetti fiscali del flusso di dividendi da soggetti non residenti a soggetti residenti può essere impostata con riferimento a diverse variabili:

1. in primo luogo con riferimento al percettore, occorre valutare se:
 - è soggetto percettore residente:

- è soggetto società di capitali ed ente commerciale (assoggettati ad Ires);
- è soggetto società di persone;
- è soggetto persona fisica:
- non imprenditore avente una partecipazione qualificata;
- non imprenditore avente una partecipazione non qualificata;
- imprenditore;

2. in secondo luogo con riferimento al soggetto distributore non residente con riguardo:

- alla localizzazione:
- se è localizzato in Paesi a tassazione normale;
- oppure se è localizzato in Paesi qualificati “privilegiati” ai sensi dell’articolo 167, comma 4 del Tuir;
- alla qualifica di “madre” secondo la Direttiva comunitaria.

Queste analisi, che analizzano le varie ipotesi di soggettività passiva e di carico fiscale, sono volte a valutare l’impatto fiscale e determinare la doppia imposizione economica che, in ogni caso, grava nell’ipotesi qui considerata.

Un possibile strumento per eliminare la suddetta doppia imposizione economica, introdotto a seguito della Riforma fiscale, è rappresentato dal consolidato fiscale mondiale che consente ad un soggetto residente, avente particolari requisiti, di consolidare i bilanci delle sue controllate non residenti dal punto di vista fiscale. Il ricorso al consolidato mondiale elimina ogni aspetto residuale di doppia imposizione economica: questo per l’effetto congiunto da una parte del recupero delle imposte corrisposte all’estero, dall’altro per la eliminazione dei dividendi dall’imponibile consolidato.

Con riferimento alle imposte pagate all’estero, la disciplina del consolidato prevede che dall’imposta calcolata sul reddito consolidato possono essere recuperate le imposte pagate all’estero: il criterio è quello già visto ai sensi dell’articolo 165 con le seguenti variazioni:

- per ogni controllata estera si procede al conteggio delle imposte di competenza, a fronte delle quali detrarre le imposte pagate dalla controllata in questione (comma 3 dell’articolo 136 del Tuir): quindi il confronto non è per nazione, ma per singola unità controllata;
- il credito d’imposta viene riliquidato negli esercizi in cui l’imposta acquisisce il carattere della definitività, con un particolare rilevante: la ritenuta di acconto eventualmente applicata al momento della distribuzione dei dividendi diventa imposta definitivamente corrisposta all’estero e pertanto dà diritto ad essere conteggiata nel rapporto con la imposta italiana (comma 4 dell’art. 136).

Con riferimento ai dividendi, la disciplina in oggetto prevede che:

- dato che i dividendi in entrata in capo al soggetto consolidante sono esclusi dalla base imponibile (comma 1, lettera a), dell’articolo 134), questa norma elimina il carico fiscale che rimarrebbe in capo al percettore dei dividendi qualora non si procedesse al consolidamento;
- le ritenute applicate dal soggetto non residente al momento della distribuzione dei dividendi non vengono, però, perse: ciò in ossequio al disposto di cui all’ultimo capoverso dell’articolo 136, comma 4. Anche se il dividendo non entra nell’imponibile consolidato, non troverebbe applicazione la regola generale che limita il credito d’imposta alla percentuale con la quale il dividendo entra nel reddito (5 per cento o 40 per cento). Le ritenute potranno essere recuperate, a seguito della riliquidazione prevista dall’articolo citato;
- per effetto di questa regola il consolidante residente potrebbe non solo compensare tutte le imposte corrisposte all’estero sull’utile lordo, ma godere di un ulteriore sgravio per le ritenute eventualmente operate dal soggetto distributore dei dividendi;
- il consolidato fiscale mondiale produce l’effetto di equiparare la situazione del soggetto consolidato non comunitario al soggetto comunitario, annullando in entrambi i casi ogni eventuale doppia imposizione.

Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni sono accordi internazionali bilaterali che individuano quale dei due Stati contraenti debba esercitare la propria potestà impositiva nei confronti di soggetti giuridici residenti in uno di essi che abbiano maturato redditi nell’altro.

Oggetto delle convenzioni sono:

- le imposte sul reddito e, in alcuni casi,
- taluni elementi del patrimonio.

Esse disciplinano, altresì, la cooperazione tra le amministrazioni fiscali degli Stati contraenti. Oltre allo scopo di eliminare le doppie imposizioni, le Convenzioni mirano anche a prevenire l'evasione e l'elusione fiscali eliminando le doppie esenzioni. In Italia, le convenzioni per evitare le doppie imposizioni entrano a far parte dell'ordinamento giuridico all'esito di una procedura che si articola nelle quattro seguenti fasi:

1. **NEGOZIATI**: in questa fase le delegazioni tecniche degli stati contraenti negoziano le disposizioni contenute nelle bozze di convenzione; a seguito dei suddetti negoziati, la sigla apposta dai capi delle delegazioni sul testo concordato formalizza l'intesa. Il documento che ne deriva prende il nome di "parafatura";
2. **AMMINISTRAZIONE**: il ministro delle finanze ed il ministro degli affari esteri disaminano la "parafatura" per sottoporla al vaglio parlamentare;
3. **ESAME PARLAMENTARE**: il governo ratifica la parafatura trasformandola in legge ordinaria dello Stato
4. **SCAMBIO DEGLI STRUMENTI DI RATIFICA**: il ministro degli affari esteri dà conferma dell'avvenuto compimento delle procedure di ratifica mediante pubblicazione nella GU dell'avvenuto scambio degli strumenti di ratifica. A questo punto la convenzione entra in vigore in Italia si intende introdurre e delineare sinteticamente un istituto che trova in entrambi il proprio ambito applicativo: il *ruling* internazionale, ossia quella procedura introdotta nell'ordinamento tributario italiano dall'articolo 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, emanato nell'ambito della finanziaria per il 2004 che si inserisce nel più ampio processo di *tax compliance*, intrapreso già da diversi anni in Italia, rivolto a sviluppare la collaborazione e il dialogo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. Rispetto alle varie forme di interpello operanti nel nostro ordinamento, accomunate dall'unica *voluntas legis* di conoscere, di norma preventivamente, il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine a fatti e situazioni di interpretazione incerta, il *ruling* internazionale consente al contribuente di giungere ad un accordo sui criteri e i metodi di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento e sulla corretta qualificazione di dividendi, interessi e *royalties*. Il *ruling* di cui al citato articolo 8 del D.L.n. 269/2003, si ispira a forme di interpello già vigenti in altri Paesi, che adottano strumenti (quali gli *Advanced Price Agreements* o APA) finalizzati a prevenire e a risolvere controversie con i contribuenti che operano nei mercati internazionali, rendendo più immediata e più certa la quantificazione del debito tributario. Circa le finalità dell'istituto in esame, la relazione illustrativa al citato D.L. n. 269/2003 ha individuato le ragioni di fondo della previsione di questa particolare forma di *ruling* nella composizione di due tipi di interessi:

- prevenire i conflitti tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti;
- evitare il verificarsi di fenomeni di doppia imposizione.

Il vantaggio immediato per le imprese multinazionali che aderiscono alla procedura appare, però, limitato ai rapporti con l'Amministrazione finanziaria italiana e consiste nella inibizione dei poteri previsti dagli articoli 32 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in relazione alle questioni per le quali è stata raggiunta l'intesa con l'ufficio finanziario. Per tale motivo, l'OCSE sconsiglia il ricorso ai cosiddetti APA unilaterali (tipologia di accordi cui la disciplina del *ruling* internazionale di cui all'articolo 8 del citato decreto-legge del 2003 sembra essersi ispirata), precisando che le Amministrazioni fiscali potrebbero, comunque, non adeguarsi ai contenuti ed ai termini dedotti nell'accordo. Nelle *guidelines* relative agli APA, l'OCSE ha sottolineato, invece, la necessità di avvalersi di procedure bilaterali o multilaterali, con l'intervento, quindi, di due (APA bilaterali) o più (APA multilaterali) Amministrazioni, mediante il ricorso a speciali procedure amministrative sulla scorta di quella cosiddetta amichevole, disciplinata dall'articolo 25 del Modello OCSE. Tali procedure, coinvolgendo tutte le amministrazioni interessate, hanno una maggiore valenza per la definizione dell'accordo, in quanto gli APA sono strutturati con l'utilizzo di metodologie

internazionalmente condivise. Tali accordi sono, quindi, maggiormente idonei ad eliminare i fenomeni di doppia imposizione connessi al regime dei prezzi di trasferimento. Non va disconosciuto, comunque, che, al di là dei limiti applicativi riconducibili all'espletamento della procedura del *ruling* internazionale come delineata dall'articolo 8 del D.L.n. 269/2003, l'introduzione di tale istituto nell'ordinamento realizza un significativo coordinamento del sistema tributario nazionale con le legislazioni degli altri Paesi comunitari, con i quali pure presenta già molteplici tratti comuni (si pensi, per esempio, all'introduzione della *participation exemption*, della *thin capitalization*, al regime di esclusione dei dividendi). Successivamente al D.L. n. 269 del 2003, l'Agenzia delle Entrate, in data 23 luglio 2004, ha approvato il provvedimento attuativo della disciplina del *ruling* internazionale, di cui al citato articolo 8 del D.L. n.269/2003 che, oltre ad individuare gli uffici competenti a ricevere l'istanza di *ruling* internazionale e a disciplinare in modo dettagliato la procedura per il raggiungimento dell'accordo tra Amministrazione finanziaria e impresa, specifica i requisiti soggettivi per l'accesso al *ruling* e le fattispecie che possono formare oggetto del medesimo istituto. Va, comunque, tenuto presente che uno degli aspetti più dibattuti della nuova figura di *ruling* è la problematica sorta intorno alla natura dell'accordo, che si formalizza a seguito dell'esperimento della procedura. Al riguardo, sembra essersi ripresentato lo stesso frastagliato panorama dottrinale sviluppatosi intorno alla natura dell'accertamento con adesione.

Le tesi sono due: da un lato, si riconosce a tale accordo, in virtù della natura spiccatamente negoziale dell'istituto, il carattere di atto negoziale di natura transattiva, dall'altro, lo si considera un atto unilaterale dell'Amministrazione finanziaria. Sembrerebbe, tuttavia, da preferire la prima soluzione, giacché proprio l'intesa negoziale rappresenta il connotato qualificante del nuovo istituto che, a differenza delle forme anteriori di *ruling*, non è più fondato su di un responso unilaterale della Pubblica Amministrazione. L'affermazione pleonastica dell'efficacia vincolante dell'accordo per entrambe le parti del rapporto, contenuta nell'articolo 8 del D.L.n. 269/2003 - e solo successivamente precisata dal provvedimento di attuazione - conferma, del resto, che l'obbligatorietà dell'accordo sorge già con la sua stessa stipulazione, quale effetto connaturato all'intesa raggiunta tra le parti del rapporto tributario. In merito all'ambito di applicazione soggettivo del *ruling* internazionale, l'articolo 8, comma 1, del D.L. n.269/2003 richiede semplicemente che si tratti di "imprese con attività internazionale". Il comma 1 dell'articolo 8 del D.L.n. 269/2003 delinea l'ambito di applicazione "con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle *royalties*". Si tratta di un ambito oggettivo piuttosto ampio, specie se paragonato a quello degli APA, alla cui disciplina si ispira questa forma di *ruling*. L'esperienza dei Paesi che hanno adottato gli *Advance Pricing Agreements* dimostra, infatti, che questo tipo di accordi ha ad oggetto unicamente la determinazione dei prezzi di trasferimento connessi alle transazioni intercorse tra imprese associate. Ai sensi del comma 2 dell'articolo 8 del D.L.n. 269/2003, la procedura si perfeziona attraverso la stipulazione di un accordo tra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente. In tal modo le parti sono vincolate per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo stesso è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi, "salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti". L'art. 11, comma 1, del provvedimento prevede, in attuazione di quanto già precedentemente stabilito dal comma 2 dell'articolo 8 del D.L.n.269/2003, che i termini recepiti nell'accordo sono vincolanti tra le parti a meno che l'Agenzia delle Entrate non accerti un mutamento delle circostanze di fatto o di diritto su cui l'accordo si basa. In tal caso, il competente ufficio "invita l'impresa per la sottoscrizione della modifica dell'accordo". Le circostanze di fatto cui fa riferimento la norma sono quelle rappresentate dal contribuente nell'istanza o nella documentazione illustrativa allegata e sulle quali si è fondato l'eventuale giudizio favorevole dell'Amministrazione che ha aderito all'accordo. Le circostanze di diritto riguardano, invece, la modifica sia delle norme interne convenzionali, in base alle quali è stato determinato il regime normativo applicabile. È tuttavia possibile che le mutate circostanze di fatto e di diritto non facessero, *ab origine*, parte dell'accordo e, tuttavia, per la loro stretta

correlazione con le operazioni di metodologia adottate ai fini dell'accordo stesso, ne inficino comunque il contenuto. L'articolo 11 in commento prevede, inoltre, che qualora, a seguito della successiva fase di contraddittorio, non si pervenga ad una comune decisione sulla revisione dell'accordo, quest'ultimo perda efficacia a partire dalla data in cui si è verificato il mutamento delle condizioni ovvero, quando questa non sia determinabile, da quella di notifica dell'invito di cui al comma 1. Il comma 2 stabilisce, invece, che anche l'impresa, la quale riscontri l'avvenuta modifica dell'accordo, a seguito del verificarsi di "circostanze non previste, né altrimenti prevedibili suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo", possa richiedere, con istanza motivata e circostanziata, da inoltrarsi in plico non imbustato a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, la modificazione dell'accordo stesso. L'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dei poteri di controllo ad essa riservati in via generale dalle disposizioni di legge, verifica che l'impresa ponga in essere un comportamento conforme all'accordo sottoscritto. A tale proposito, l'art. 9 del provvedimento disciplina gli adempimenti posti a carico del contribuente per facilitare il compito di verifica dell'Amministrazione. Qualora a seguito di tale attività informativa ovvero anche "per altra via" sia stato accertato che i termini dell'accordo non sono stati rispettati, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, con atto motivato da notificare con raccomandata, ne dà comunicazione all'impresa, invitandola a far pervenire, entro trenta giorni decorrenti dalla notifica, eventuali memorie di difesa. Qualora tale termine decorra inutilmente ovvero gli atti di difesa risultino inidonei a sorreggere la validità dell'operato dell'impresa, l'accordo perde di efficacia a partire dalla data in cui risulta accertato il comportamento compiuto in violazione dello stesso ovvero, nell'impossibilità di determinare tale data, *ex tunc*. È, tuttavia, previsto che all'accordo possa residuare una efficacia anche solo parziale rispetto a quella originaria. La procedura si conclude con l'invio di copia dell'accordo - ai sensi dell'articolo 8, comma 3, del D.L. n. 269 del 2003 - "all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni".

Tax planning internazionale.

La legittimità delle operazioni economiche transnazionali è più difficile da accertare, rispetto a quella delle operazioni esclusivamente intra-statali. Le modalità elusive variano in funzione del regime di territorialità accolto dagli Stati: il contribuente ricerca la collocazione territoriale più opportuna, sfruttando il sovrapporsi di diverse discipline nazionali (*hyperlexis*). In campo tributario l'abuso a livello sovranazionale prende il nome di 'elusione internazionale'. Il concetto di "elusione fiscale internazionale" presenta invincibili caratteri di relatività e sfugge ad ogni sforzo di definizione unitaria, che possa essere condivisa in tutti gli ordinamenti tributari. I suoi elementi identificativi sono la ricerca di un *tax advantage*, l'interesse finanziario del contribuente e l'uso di transazioni transnazionali.

Secondo l'"arm's length principle", si può dire che vi è elusione internazionale quando un qualsiasi fisco nazionale perde entrate tributarie dalle sue frontiere, anche se tale perdita è dovuta solamente all'interposizione di differenti sistemi fiscali. Questo può definirsi il "criterio nazionale" dell'elusione internazionale, per distinguerlo dal "criterio internazionale", per il quale il termine è limitato a situazioni nelle quali il contribuente guadagna o cerca di guadagnare dal complesso delle sue operazioni nei due o più Paesi coinvolti: vi è elusione se un qualsiasi fisco consegue perdite rispetto a tutte le altre parti in gioco o, in forza del criterio internazionale, se il contribuente guadagna "relatively to the relevant tax authorities in aggregate". La differenza fra criterio nazionale e criterio internazionale riflette il contrasto tra protezionismo e libero commercio. I sistemi fiscali operano in un sistema internazionale aperto, nel quale le varie sovranità fiscali tentano di tassare la medesima base imponibile: l'applicazione di norme appartenenti a sistemi fiscali indipendenti, basati sui diversi principi di nazionalità, residenza e fonte, determina conflitti positivi di tassazione, nei casi in cui lo Stato di residenza non coincida con quello di produzione del reddito.

Proprio perché i sistemi fiscali nazionali non sono mai sistemi chiusi, i soggetti hanno la libertà di spostarsi e spostare la loro attività (*suitcase principle*): l'elusione internazionale si realizza spesso attraverso la «rimozione» dell'imposta nel proprio Paese, ivi astenendosi dal comportamento fiscalmente rilevante, per porre in essere l'attività imponibile in altro Paese dalla più tenue fiscalità. Il contribuente sposta la materia imponibile in altri Paesi, attraverso la collocazione artificiosa della residenza o di organismi produttivi. Il problema dell'abuso nel diritto internazionale si pone, allora, quando la realtà giuridica della transazione non è in discussione (che altrimenti costituirebbe un'ipotesi di simulazione), ma difetta di sostanza economica.

Infatti, nel contesto internazionale il problema non è solo quello relativo alla misurazione del reddito, ma c'è anche la questione dell'identificazione dell'esistenza del reddito. Poiché non è possibile controllare adeguatamente e monitorare i meccanismi amministrativi di riscossione delle imposte fuori dalla propria giurisdizione domestica, il problema cessa di essere principalmente un problema elusivo per diventare un problema evasivo. Queste operazioni spesso sfuggono al controllo predisposto dalle normative interne; di qui la necessità della predisposizione di specifiche misure volte a realizzare l'imponibilità nel Paese in cui sono collocati effettivamente gli interessi economico-finanziari del contribuente.