

# DIRITTO TRIBUTARIO

Nicolò Pollari – Serafino Nota

## «Diritto Internazionale tributario»

**-Nozione-**

**Mapa concettuale ragionata**

**Lezioni tenute nelle Università**

**2019 – 2020**

## La nozione di Diritto Internazionale tributario



È comprensiva delle norme che riguardano le relazioni tra gli Stati, che fanno sorgere nei loro confronti diritti ed obblighi internazionali concernenti l' esercizio della loro attività tributaria di diritto interno

al fine di



- A) delimitare la pretesa impositiva degli Stati e, conseguentemente porre un argine al fenomeno della cd. “DOPPIA IMPOSIZIONE”
- B) eliminare la CONCORRENZA FISCALE internazionale causa di una rilevante perdita di gettito per gli Stati più virtuosi

## **Doppia imposizione internazionale** **CAUSE**

**è il risultato della sovrapposizione asimmetrica di norme interne di singoli ordinamenti aventi ad oggetto fattispecie impositive caratterizzate da elementi di estraneità.**

**La perfetta territorialità della fattispecie impositiva si realizza quando sia il profilo soggetto che quello oggettivo sono localizzabili entro i confini dello Stato. Si può però configurare un elemento di estraneità che incrina la perfetta territorialità della fattispecie che legittima la pretesa fiscale di un secondo Stato che, a sua volta, può avere con la stessa fattispecie un collegamento soggettivo o oggettivo.**

**Siffatto collegamento è speculare all' elemento di estraneità riconosciuto nell' ordinamento giuridico dell' altro Stato.**

# Doppia imposizione internazionale

## DEFINIZIONE

Consiste nell' applicazione da parte di due o più Stati indipendenti:

- . di imposte omogenee, cioè comparabili,
- a carico dello stesso soggetto,
- . sulla base del medesimo presupposto impositivo e
- . per lo stesso periodo d'imposta

In funzione del requisito dell' identità soggettiva, si è soliti distinguere la “doppia imposizione in senso giuridico” dalla “doppia imposizione economica”. La “doppia imposizione economica” si riscontra nelle ipotesi in cui lo stesso presupposto impositivo viene ad essere inciso dall' imposta due volte in capo a *soggetti economici diversi*. Mentre la “doppia imposizione interna” è sempre di tipo economico, la “doppia imposizione internazionale” può essere sia economica sia giuridica.

## **Teoria della territorialità dell' imposizione**



**imposizione reale**

**La dottrina tradizionale privilegiando una dimensione puramente interna della potestà tributaria aveva finito con lo sviluppare una concezione territoriale del tributo, che presupponeva una sovranità fiscale geograficamente delimitata**

**Non si operava alcuna distinzione tra soggetti residenti e non, mentre assumeva rilevanza la circostanza che il presupposto materiale si fosse realizzato nell' ambito del territorio dello Stato**

**Dalla teoria della territorialità dell' imposizione si sviluppò conseguentemente la teoria dell' efficacia della norma tributaria nello spazio relativa, cioè, alla determinazione dello spazio territoriale entro cui la legge fiscale ha effetto ossia entro il cui ambito può essere esercitata la potestà tributaria.**

## **Ultraterritorialità della norma tributaria**



**Determina una convergenza di pretese fiscali sulla medesima fattispecie**

**Con l' introduzione di imposte personali**

**La Dottrina successivamente individuò nel territorio un' importante fattore discriminante tra l' efficacia della norma tributaria e l' ampiezza della fattispecie impositiva che può anche debordare oltre i limiti del territorio dello Stato.**

**Si è soliti parlare, quindi, anche di “estensione” della legge nello spazio, nel cui ambito sono determinati i criteri di collegamento, di natura sia reale che personale, posti a fondamento della pretesa impositiva.**

## Elaborazione dei criteri di collegamento



L' introduzione di norme a portata ultraterritoriale è avvenuta con l' affermazione di sistemi impositivi "personali" che si fondavano sul principio della «world wide taxation», in base ai quali uno Stato assoggetta a tassazione il reddito in funzione del particolare legame soggettivo che vincola gli individui al proprio territorio. Secondo tale principio i redditi dei residenti vengono tassati ovunque prodotti.

Furono quindi definiti i criteri di collegamento legittimanti la pretesa fiscale dello Stato. Il criterio di collegamento di natura personale (cd. «domiciliary jurisdiction»), svolge la propria funzione nell' ambito di un sistema a tassazione mondiale - legittimando la pretesa dello Stato della residenza -, differenziandosi, in questo, dal criterio di collegamento della fonte (cd. «source jurisdiction»), che opera su base reale e che qualifica un sistema a tassazione territoriale - legittimando la pretesa dello Stato della fonte.

## Risoluzione dei conflitti tra pretese che generano la doppia imposizione internazionale

*La «domiciliary jurisdiction», in quanto designa la portata ultraterritoriale delle norme fiscali, è anche la causa principale dell'insorgere di conflitti*

# A

Intervenendo sulle cause

Uno Stato può astenersi dall'applicare delle norme che abbiano un qualche collegamento con un altro Stato, nei casi in cui l'applicazione delle stesse generi conflitti irragionevoli.

Si tratta del c.d. "bilanciamento degli interessi", o "bilanciamento delle pretese". Le modalità tecnico-legislative di attuazione di tale bilanciamento coincidono con l'individuazione del «criterio di ragionevolezza» più idoneo. Tali criteri di ragionevole collegamento territoriale, si circoscrivono entro i due estremi opposti, l'uno poggiante sulla fonte di produzione e l'altro su riferimenti soggettivi. In tal senso, gli Stati possono limitare in via preventiva l'insorgenza di conflitti derivanti dalla sovrapposizione di norme ultraterritoriali, eliminando le cause e non intervenendo sugli effetti con apposite «norme di conflitto».



# B

Intervenendo sugli effetti

**METODO DI  
RISOLUZIONE  
PRIMARIA DEL  
CONFLITTO**

Le modalità tecnico-legislative consistono nella rinuncia alla pretesa impositiva, mediante un' esenzione, ovvero nella rinuncia alla pretesa economica pur mantenendo quella impositiva, mediante concessione di un credito fiscale.

sia in via  
unilaterale  
che in via  
pattizia

**METODO DI  
RISOLUZIONE  
SECONDARIA DEL  
CONFLITTO**

Esistono meccanismi bilaterali volti a dare efficacia concreta e diretta ai mezzi di risoluzione dei conflitti regolati dalle norme primarie attraverso una concordata applicazione, in via sostitutiva, e quindi secondaria, delle disposizioni della Convenzione. Si tratta della procedura amichevole regolata dall' art. 25 del Modello OCSE

in via pattizia

## Metodo dell' esenzione

Il metodo dell' esenzione trova il fondamento nella nozione territoriale del tributo, per cui è tendenzialmente rivolto a non considerare i redditi prodotti all' estero.

L' esenzione può essere:

- in misura integrale, tanto da escludere la portata ultraterritoriale delle norme interne (il che corrisponde, poi, di fatto con la rinuncia al principio di tassazione mondializzata);
- in misura «progressiva», per cui tali redditi vengono esclusi dalla base imponibile (e, dunque, non sono sottoposti ad imposta nazionale) ma sono, tuttavia, fatti rientrare nel reddito complessivo ai fini della determinazione dell' aliquota d' imposta (il che ha rilevanza qualora la tassazione nazionale sia di tipo, appunto, progressivo)

## Metodo del credito d' imposta

Il metodo del credito fiscale (di natura compensativa) è tipico di un sistema personale di imposizione globale dei redditi dei soggetti residenti a prescindere dal luogo di produzione degli stessi

Tale metodo prevede l'imputazione del reddito straniero, già tassato alla fonte, nella base imponibile nazionale, con successivo scomputo dal relativo onere tributario dell'imposta pagata all'estero. Sono previste due modalità:

- in misura "integrale", l'imposta pagata all'estero viene sempre rimborsata per l'intero;
- in misura "ordinaria", l'imposta pagata all'estero è rimborsata nella misura dell'imposta nazionale corrispondente al reddito estero (c.d. «limite al credito») e fino a concorrenza massima del tributo estero. Metodo adottato dall'Italia.

## Art. 165 del TUIR

*“ Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.”.*

Il credito d'imposta si determina in base alla seguente formula:

$$\text{credito d'imposta} = \frac{\text{reddito estero} \times \text{imposta netta}}{\text{reddito complessivo al netto delle perdite pregresse}}$$

Poniamo il seguente esempio:

Reddito prodotto all'estero	€ 5.000
Imposte assolute all'estero (20%)	€ 1.000
Reddito prodotto in Italia	€ 20.000
Reddito complessivo tassato in Italia	€ 25.000
Perdite pregresse riportabili	€ 2000

$$\text{credito d'imposta} = \frac{5.000 \times 8.250 \text{ (33\% di 25.000)}}{25.000 - 2000} = 1793$$

## Ulteriori tipologie di credito di imposta

il “CREDITO FITTIZIO” (o *tax-sparing*), in base al quale lo Stato-residenza accetta di rimborsare sempre un credito fiscale corrispondente a tutta l’imposta estera normale (ossia, quanto dovrebbe pagarsi all’estero in assenza di benefici o incentivi fiscali), in caso anche di aliquota alla fonte più bassa. Tale soluzione è adottata in alcune Convenzioni stipulate dal nostro Paese

➤ il “CREDITO PRESUNTO” (o *matching credit*), in base al quale lo Stato-residenza accetta di rimborsare un certo credito fiscale, anche superiore all’imposta estera vigente, ma nei limiti di una soglia predefinita con lo Stato-fonte.

Elaborati per  
incentivare  
investimenti in  
Paesi in via di  
sviluppo

## **Limiti al riconoscimento del credito d'imposta**

- a) **LIMITAZIONE MATERIALE** – è necessario che la natura del tributo versato all'estero sia equivalente a quella nazionale
- b) **LIMITAZIONE TEMPORALE** – è generalmente possibile richiedere il beneficio o nell'anno in cui si è effettuato il pagamento a titolo definitivo dell'imposta nel Paese della fonte, o in quello in cui vi è l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi allo Stato di residenza
- c) **LIMITAZIONE SPAZIALE** – Il credito di imposta può essere ammesso in modo globale (overall), Paese per Paese (per country), per classi di rendimento (per basket), oppure rendimento per rendimento
- d) **LIMITAZIONE SOGGETTIVA** – soltanto il soggetto nei cui confronti il presupposto si è realizzato all'estero può beneficiare del credito d'imposta
- e) **LIMITAZIONE QUANTITATIVA** – la misura dell'ammontare del credito può essere totale oppure ristretta al debito tributario dovuto all'interno per le fattispecie realizzatesi all'estero.