

Principio di diritto n. 15

OGGETTO: Corretta determinazione del credito d'imposta estero sulla base delle disposizioni di cui all'articolo 23, paragrafo 3, della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - Stati Uniti – applicabilità dell'articolo 165, comma 10, del TUIR.

Alfa chiede un parere in merito alla corretta determinazione del credito d'imposta estero in base alle disposizioni contenute nelle Convenzioni internazionali, relativamente ad un flusso di *royalties* per le quali lo Stato di localizzazione del licenziatario, nella fattispecie gli Stati Uniti, applica una ritenuta in uscita e l'Italia, in qualità di Stato della residenza del licenziante, tassa in misura agevolata per effetto dell'esercizio dell'opzione per il regime c.d. "patent box".

In particolare, Alfa chiede di sapere se la stessa debba calcolare il credito d'imposta per redditi prodotti all'estero in base alle disposizioni contenute nella Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - Stati Uniti, senza applicare la limitazione di cui all'articolo 165, comma 10 del TUIR, a mente del quale "*nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente*". Ciò in considerazione del fatto che detta Convenzione non contiene una "clausola" di tenore analogo alla citata disposizione interna.

Il metodo scelto dall'Italia e dagli Stati Uniti per eliminare la doppia imposizione giuridica è quello del credito d'imposta, disciplinato dall'articolo 23, paragrafo 3, della Convenzione.

Secondo il predetto principio, lo Stato della residenza determina le imposte sulla base del reddito complessivo del contribuente, che include il reddito prodotto nello Stato estero dove, in applicazione della Convenzione, lo stesso è stato già sottoposto a imposizione ("*...the State of residence R calculates its tax on the basis of the taxpayer's total income including the income from the other State E or S*"). Successivamente, lo Stato della residenza, concede una detrazione dalle imposte dovute dal contribuente per le imposte già pagate nello Stato estero. Dalla lettura del Commentario si desume un nesso di causalità tra l'inclusione del reddito estero nel reddito complessivo imponibile nel Paese di residenza e il riconoscimento del credito per le imposte già pagate all'estero ("*It*

[lo Stato della residenza, n.d.r.] *then allows a deduction from its own tax for the tax paid in the other State*”).

Anche sul piano della norma domestica, la scelta del legislatore italiano è stata quella di contrastare il fenomeno della doppia imposizione internazionale mediante il riconoscimento di un credito d'imposta da portare a riduzione delle imposte sui redditi dovute in Italia.

In particolare, secondo il disposto dell'articolo 165, comma 1, del TUIR, il credito d'imposta per redditi prodotti all'estero è riconosciuto solo quando venga rispettata la condizione di concorso di tali redditi alla formazione del reddito complessivo dichiarato in Italia (nei limiti della quota di imposta italiana, corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo).

Pertanto, il requisito di “inclusione” del reddito estero nel reddito imponibile in Italia di cui all'articolo 23, paragrafo 3, della Convenzione Italia – Stati Uniti (e all'art. 23 del Commentario al Modello OCSE), coincide con il requisito di concorso del reddito prodotto all'estero al reddito complessivo, previsto dall'articolo 165, comma 1, del TUIR di cui, il successivo comma 10, costituisce disposizione attuativa.

Posta la sostanziale coincidenza di principi alla base della normativa convenzionale e domestica, il concorso del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo imponibile in Italia costituisce un requisito necessario ai fini della successiva detrazione dall'imposta italiana dell'imposta pagata all'estero nei limiti della *maximum deduction*.

La mancata “inclusione” del reddito in argomento nel reddito imponibile in Italia e quindi, il non realizzarsi della condizione del concorso del reddito estero al reddito complessivo, comporta l'impossibilità di procedere alla stessa determinazione del credito d'imposta. Ciò vale, per coerenza, anche nel caso di concorso parziale del reddito estero al reddito complessivo imponibile (evidentemente per la parte non assoggettata a imposizione) e, quindi, anche nel caso di detassazione di una parte del reddito estero per effetto dell'applicazione dell'istituto del *patent box*. Si ritiene che in tali ipotesi 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.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente