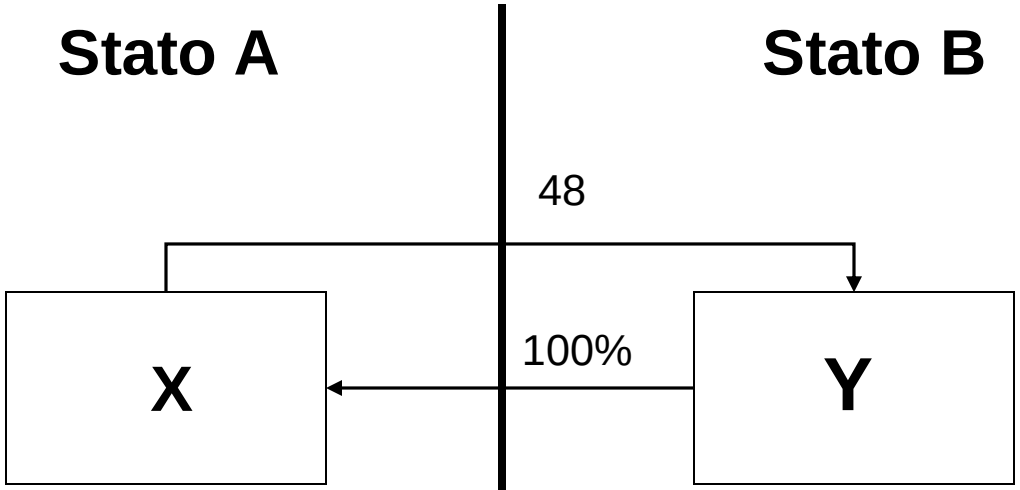
Definizione di doppia imposizione internazionale

- Doppia imposizione giuridica: imposizione di imposte similari di due (o più) Stati in capo al medesimo contribuente sul medesimo presupposto impositivo e nel medesimo periodo (Modello OCSE, introduzione, paragrafo 1).
- Doppia imposizione economica: imposizione di imposte similari di due (o più) Stati in capo a diversi contribuenti nel medesimo periodo sulla medesima manifestazione di ricchezza.

Esempio di doppia imposizione internazionale



Utile	100
Imposte (40%)	40
Utile distribuito	60
Ritenuta 20 %	12
Dividendo ad Y	48

Dividendo percepito	48
Imposte (40%)	19,2
Utile	28,8

Conflitti tra criteri di tassazione personale e reale

- Principio di tassazione globale in base alla residenza (c.d. *world-wide taxation principle*): i residenti sono assoggettati ad imposizione su tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti (art. 3, comma 1, TUIR).
- Principio di tassazione su base territoriale: i non residenti sono assoggettati ad imposizione solo sui redditi prodotti nel territorio dello Stato (artt. 23, 151 e 152)

Altri conflitti idonei a determinare la doppia tassazione

- Doppia residenza (art. 4 Mod. OCSE)
- Conflitti tra cittadinanza e residenza (es. USA)
- Imposta sulle successioni e donazioni (residenza de cuius - residenza eredi - localizzazione asse ereditario)
- Imposta sul valore aggiunto (conflitti tra principio dell'origine e della destinazione

Doppia imposizione e diritto internazionale

- Assenza di divieto di doppia imposizione

- Diritto di non collaborazione (*par in parem non habet imperium*)

Doppia imposizione interna

- Art. 163 TUIR - Art. 67 D.P.R. n. 600/1973
  La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi

Convenzione-tipo dell'OCSE

- La Convenzione-tipo viene utilizzata dagli Stati membri nel corso delle negoziazioni dei trattati.
- I Paesi in via di sviluppo tendono ad utilizzare il modello di convenzione dell'ONU.
- Alcune amministrazioni fiscali (in particolare Stati Uniti e Paesi Bassi) hanno approntato dei modelli che si differenziano dal modello OCSE al fine di tenere in considerazione le peculiarità dei loro sistemi fiscali.

Stati membri dell'OCSE

Austria, Belgio, Canada, Danimarca, Francia, Germania, Grecia, Islanda, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Norvegia, Portogallo, Spagna, Svezia, Svizzera, Turchia, Regno Unito, Stati Uniti (Stati membri sin dalla istituzione dell'OCSE), Giappone, Finlandia, Australia, Nuova Zelanda, Messico, Repubblica Ceca, Ungheria, Polonia, Corea, Repubblica Slovacca, Israele, Estonia, Chile (Stati ammessi successivamente)

Struttura Convenzione-tipo

- Oltre al testo della Convenzione-tipo (30 articoli), il modello reca il Commentario alla Convenzione-tipo, articolo per articolo, e la posizione di alcuni Stati che non fanno parte dell'OCSE (Albania, Argentina, Armenia, Bielorussia, Brasile, Bulgaria, Cina, Congo, Costa d'Avorio, Croazia, Emirati Arabi Uniti, Estonia, Gabon, Hong Kong, India, Indonesia, Israele, Kazakhstan, Lettonia, Lituania, Malesia, Marocco, Filippine, Romania, Russia, Serbia, Sud Africa, Tailandia, Tunisia, Ucraina e Vietnam).
- Il Commentario contiene le osservazione e le riserve di ciascuno Stato membro all'articolo.

Struttura della Convenzione-tipo dell'OCSE

- Cap. I: Campo di applicazione (Artt. 1-2).
- Cap. II: Definizioni generali (Artt. 3-5)
- Cap. III: Imposizione dei redditi (Artt. 6-21)
- Cap. IV: Imposizione del patrimonio (Art 22)
- Cap. V: Metodi per l'eliminazione della doppia imposizione (Art. 23 A e B)
- Cap. VI: Disposizioni speciali (Artt. 24-29)
- Cap. VII: Disposizioni finali (Artt. 29-30)

Convenzione-tipo e norme impositive (artt. 6-22)

- Potere impositivo illimitato dello Stato della fonte (SF): redditi immobiliari, stabile organizzazione, artisti e sportivi, redditi da lavoro
- Potere impositivo limitato dello SF: dividendi, interessi (royalties)
- Assenza di potere impositivo SF: capital gains, redditi impresa senza SO, (royalties)

Convenzione-tipo e disposizioni speciali (artt. 24-29)

- Non-discriminazione
- Procedura amichevole
- Scambio di informazioni
- Membri di missioni diplomatiche e degli uffici consolari
- Estensione territoriale

Eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale

- **Metodo dell'esenzione**
  - –esenzione piena
  - –esenzione con progressione (art. 23 A)
- **Metodo del credito d'imposta**
  - –credito d'imposta pieno
  - –credito d'imposta ordinario (art. 23 B)
- **Metodo della deduzione**

Tipologie di credito d'imposta ordinario

- Overall tax credit (es. Italia)
- Per country limitation (es. Italia)
- Per income category limitation (es. USA)

Art. 165 TUIR

1. individuazione dei redditi prodotti e delle relative imposte pagate nei singoli Stati esteri (*per country limitation)*;
2. determinazione del reddito complessivo netto (italiano ed estero) al netto delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in detrazione;
3. Determinazione imposta italiana

4. determinazione della quota di imposta italiana attribuibile ai redditi prodotti in ciascuno Stato estero, attraverso la seguente formula:

$$\frac{\textbf{Redditi prodotti nel singolo Stato}}{\textbf{Reddito complessivo netto al netto perdite pregresse}} \textbf{ x imposta italiana}$$

5. confronto di tale quota (di seguito “A”) con l’imposta effettivamente pagata all’estero (di seguito “B”);

6. determinazione del credito di imposta effettivamente spettante nella misura del minore tra “A” e “B”

Esempio

Reddito prodotto all'estero	1.000
"B" = imposta estera (40%)	400
Reddito complessivo netto	5.000
IRES (33%x5000)	1.650
IRES dovuta (1.650-330)	1.320

Nell'esempio prospettato, l'imposta versata all'estero (400) eccede l'imposta italiana sul reddito prodotto all'estero.

L'imposta massima detraibile dall'IRES è dunque pari a 330.