

Credito per le imposte estere: equivoci sull'antinomia tra normativa italiana e credito ordinario convenzionale

di Giovanni Panzera da Empoli (*)

Con la risposta n. 101/2025, l'Agenzia delle Entrate continua a sostenere che la riduzione dell'imposta estera in proporzione alla quota imponibile in Italia del reddito estero (5% nel caso delle plusvalenze PEX e dei dividendi) stabilita dall'art. 165, comma 10, del T.U.I.R. trovi applicazione anche qualora una Convenzione per evitare le doppie imposizioni imponga all'Italia l'adozione del c.d. metodo del credito ordinario, con ciò stabilendo quale unico limite per la detrazione dell'imposta estera quello della quota di imposta italiana riferibile al reddito estero. L'Agenzia afferma - senza di fatto argomentare - l'assenza di contrasto tra la superiore fonte convenzionale e il citato comma 10, trascurando tuttavia l'impossibilità di applicare entrambe le norme in caso di parziale esclusione/esenzione in Italia del reddito estero. Se ne trae conferma a contrariis da alcuni più recenti Trattati che prevedono espressamente la falcidia dell'imposta estera configurandola in termini di *lex specialis derogatoria*.

1. Premessa

Con la risposta n. 101/2025, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che la **falcidia dell'imposta estera**, stabilita dal comma 10 dell'art. 165 del T.U.I.R. ai fini della determinazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, si applica anche in presenza di una **Convenzione** per evitare le doppie imposizioni (nel caso, quella vigente con la Francia) che, in presenza di redditi esteri parzialmente imponibili in Ita-

lia (nel caso, plusvalenze in regime PEX), impone l'applicazione del (solo) **credito d'imposta "ordinario"**, ricalcando l'art. 23B del Modello OCSE (1).

In base a tale metodo convenzionale di eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale, lo Stato della residenza che mantiene il diritto di tassare il reddito di fonte estera (2) è tenuto ad accordare al contribuente un credito d'imposta a fronte delle imposte da questi assol-

(*) Avvocato e socio presso Salvini e Soci - Studio legale tributario fondato da F. Gallo, Milano.

(1) L'art. 24, par. 1 della Convenzione, dopo aver affermato che: "Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in Francia, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'art. 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano", prevede che: "l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Francia, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concor-

rono alla formazione del reddito complessivo".

(2) I Trattati contro le doppie imposizioni introducono norme di distribuzione della potestà impositiva (c.d. distributive rules) tra gli Stati contraenti, volte, per l'appunto, ad individuare quale sia lo Stato che può esercitare la propria potestà impositiva in relazione alle singole categorie di reddito. Dai medesimi Trattati non deriva dunque l'applicazione in uno Stato contraente delle norme impositive dell'altro Stato contraente quanto, piuttosto, la delimitazione della rispettiva potestà impositiva. In altri termini, le predette Convenzioni non valgono a costituire *ex novo* fattispecie impositive e, cioè, ipotesi di applicazione dei tributi non previste dalle rispettive legislazioni nazionali, ma limiti all'applicazione di tributi che, secondo l'ordina-

te all'estero; credito che spetta nei limiti della **quota d'imposta nazionale** (dello Stato della residenza) **sul reddito estero**, corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo assoggettato a tassazione nel medesimo Stato di residenza (altrimenti, lo Stato di residenza rimborserebbe "in contanti" al residente le imposte assolute all'estero anziché limitarsi a rinunciare *pro quota* al potere di imposizione). Trattasi di un metodo cui si conforma la **disciplina interna** del credito d'imposta di cui al comma 1 dell'art. 165 del T.U.I.R., secondo cui, "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".

Parafrasando la Convenzione, anche l'art. 165, comma 1 T.U.I.R. stabilisce che spetta al contribuente un credito d'imposta corrispondente non già tout court all'intera imposta assolta all'estero (es. in Francia), ma corrispondente solo alla "**quota di imposta italiana** attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo".

La disciplina di fonte legislativa italiana del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero prevede tuttavia, altresì, al comma 10 dell'art. 165 cit. - introdotto dalla riforma dell'IRES di cui al D.Lgs. n. 344/2003 "positivizzando" una risalente presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria (3), osteggiata dalla dottrina maggioritaria (4) - che: "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".

In base a tale disposizione, in caso di **concorso parziale** alla formazione del reddito complessivo del reddito di fonte estera (come, ad esempio, nel caso di plusvalenze PEX e dividendi, tassati al 5%), al descritto "**limite**" della quota di imposta italiana sul reddito estero se ne sovrappone uno ulteriore (con effetto di regola assorbitiva). Anche l'**imposta assolta all'estero** deve infatti essere assunta solo **in proporzione** alla misura con cui il reddito estero concorre alla formazione del **reddito italiano** (i.e. 5% nel caso della suddetta esenzione/esclusione). Ad esempio, il soggetto passivo non avrebbe diritto ad un credito d'imposta pari all'intera imposta assolta all'estero mediante una ritenuta sui dividendi del 15%, ma avrebbe diritto a detto credito d'imposta, anzitutto, in misura pari al solo 5% della suddetta ritenuta (=0,75%) e, a seguire, in ogni caso, nel suddetto "limite" dell'1,20% dei dividendi (quota di IRES 2017); limite che, in quanto superiore a 0,75%, risulterebbe ormai superfluo.

Trattasi di un effetto criticato in dottrina proprio con riguardo ai **proventi esclusi/esenti di fonte estera**. In particolare, l'Assonime ha affermato (5) che "questa previsione - che ha una sua chiara giustificazione sotto un profilo generale - può creare effetti non sempre accettabili sul piano sistematico. In particolare, come rilevato nella nostra circolare n. 32 del 2004, tale disposizione, se applicata ai dividendi - per i quali la riforma ha introdotto un regime di detassazione (al 95 o al 60 per cento) non certo per finalità agevolative, quanto, piuttosto, per evitare una duplicazione d'imposizione di carattere economico - può condurre ad un parziale

mento domestico, troverebbero ordinariamente applicazione. Per effetto dei Trattati, dunque, alla determinazione della misura dell'obbligazione tributaria concorre sia la normativa interna, rimanendo la competenza all'imposizione dello Stato "originaria" e non derivata, sia la normativa convenzionale (cfr. K. Vogel, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 1991, pag. 12). In questo contesto, è di rilievo evidenziare che le Convenzioni contro le doppie imposizioni: a) assegnano il diritto di imposizione al solo Stato della residenza ovvero al solo Stato della fonte (shall be taxed only), con conseguente obbligo dell'altro Stato di astenersi dall'esercizio della potestà impositiva; b) assegnano, in alternativa, il diritto di imposizione sia allo Stato della fonte - ora senza limiti, ora con la previsione di un limite di ritenuta - sia allo Stato della Residenza (may be taxed), prevedendo l'obbligo per tale Stato di, alternativamente, esentare tali redditi ovvero riconoscere un credito per le imposte pagate nello Stato della fonte.

(3) Si veda, in particolare, la C.M. n. 33/1984, con la quale

l'allora Ministero delle Finanze aveva affermato che "nella ipotesi di applicazione del regime interno per recuperare la ritenuta alla fonte prelevata dallo Stato in cui il dividendo ha fonte (...) il credito per l'imposta pagata all'estero sul dividendo compete (...) per la sola parte della predetta imposta estera proporzionalmente imputabile al 40% del dividendo". Tale posizione è stata poi ribadita, oltre che nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione dei redditi di vari periodi d'imposta, anche nella circolare DRE Emilia-Romagna n. 24656/1996.

(4) Il dibattito dottrinale sorto in merito a tale presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria è riassunto da A. Contrino, "Redditi transnazionali parzialmente imponibili in Italia e riduzione corrispondente dei tributi esteri detraibili: profili di irragionevolezza sistematica, illiceità convenzionale e incostituzionalità", in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2021, pag. 4, e, specialmente, nota 8.

(5) Cfr. circolare Assonime n. 24/2006, par. 2.2.1.

mantenimento della doppia imposizione giuridica" (6).

2. Caso oggetto dell'interpello

Nel caso oggetto dell'interpello, la società istante, fiscalmente residente in Italia e controllata da soggetto estero, ha ceduto la propria partecipazione in una società francese realizzando una plusvalenza imponibile al 5% in Italia *ex art.* 87 T.U.I.R. (con imposizione effettiva dell'1,2%) e imponibile anche in Francia con regime analogo (tassazione al 25% con esenzione dell'88% della base imponibile, per un'aliquota effettiva del 3%).

Ai sensi dell'art. 24, comma 1 della Convenzione Italia-Francia, il **credito per le imposte estere** non può eccedere la **quota d'imposta italiana** attribuibile ai redditi esteri, proporzionalmente al loro peso nel reddito complessivo. *Ergo*, il credito d'imposta spetterebbe nel limite dell'1,2% della plusvalenza realizzata, restando non recuperabile il residuo 1,8% di imposta francese ma comunque evitata la doppia imposizione giuridica internazionale.

Poiché sul piano interno, come detto, l'art. 165, comma 10, del T.U.I.R. dispone che, qualora il reddito estero concorra parzialmente al reddito complessivo, (anche) l'imposta estera andrebbe ridotta nella stessa proporzione, l'istante chiede se l'imposta estera debba essere **ridotta del 95%** (cioè, ad un'aliquota effettiva dello 0,15%), con conseguente assorbimento del più ampio limite di cui al comma 1 dell'art. 24 e dello stesso art. 165 (come detto, pari all'1,2%) e doppia imposizione sul differenziale di aliquota di tassazione pari all'1,05% del provento ovvero se prevalga il dettato convenzionale con applicazione del solo **limite "ordinario"**.

3. Tesi dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia rigetta la soluzione proposta dall'istante in quanto "tra l'art. 24, paragrafo 1, della Convenzione e il comma 10 dell'art. 165 del T.U.I.R., non si ravvisa il contrasto rilevato dall'Istante".

A sostegno di tale affermazione l'Agenzia si limita invero a richiamare il paragrafo 15 del Commentario all'art. 23 del Modello OCSE, se-

condo cui lo Stato di residenza calcola l'imposta dovuta sul reddito complessivo includendo anche il **reddito prodotto all'estero** che, in base alla Convenzione, può essere assoggettato a tassazione anche nello **Stato della fonte**. Lo Stato di residenza consente, successivamente, una **detrazione** dalle imposte ivi dovute delle imposte pagate all'estero. Dalla lettura del Commentario, chiosa l'Agenzia, "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".

Del pari, il paragrafo 23 del Commentario all'art. 23 del Modello OCSE, riportato dalla risposta in commento, prevede che l'ammontare del credito non può essere maggiore della **quota di imposta italiana** attribuibile ai redditi prodotti all'estero e ivi tassati nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Nessuna traccia vi è dunque nel Modello OCSE né nel Commentario né nella Convenzione Italia-Francia di una **falcidia dell'imposta estera**. Ciò nonostante, l'Agenzia sostiene, "le disposizioni convenzionali sono coerentemente recepite ed attuate nell'ordinamento interno" *ex art.* 165, commi 1 e 10 cit. In particolare, il comma 10 - pur se riferito all'imposta estera - costituirebbe l'"attuazione del requisito del concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo", come peraltro già affermato dalla stessa Agenzia con il principio di diritto n. 15 del 29 maggio 2019.

Tuttavia, il suddetto pacifico requisito è già ottemperato dal comma 1 dell'art. 165, posto che la detrazione del credito d'imposta è operabile solo se esiste un'imposta italiana sul reddito prodotto all'estero e, dunque, solo se e nella misura in cui il reddito estero ha **concorso alla formazione del reddito in Italia** (*i.e.*, no concorso, no credito).

Ma tant'è. Secondo l'Agenzia: "tale approccio è coerente con la *ratio* del meccanismo del credito d'imposta, sia a livello interno che convenzionale, volta a rimediare alla doppia imposizione internazionale soltanto nella misura in cui il reddito estero concorra alla formazione di quello assoggettato a tassazione in Italia".

(6) Cfr. *amplius* A. Contrino, *Redditi transnazionali*, cit., spec. pag. 18, secondo cui "la limitazione posta dall'art. 165, 10° comma, non dovrebbe operare ogniquale volta la fattispecie interna di detassazione sia funzionale all'abbattimento della doppia imposizione internazionale di stampo economico e il

credito per le imposte estere assolve il suo compito primario di attenuare o eliminare la doppia imposizione internazionale di natura giuridica, evitandosi così che la prima impedisca il pieno assolvimento della finalità propria del credito d'imposta".

4. Contrasto tra Convenzione e art. 165, comma 10, T.U.I.R.

La tesi dell'Agenzia delle Entrate - come detto, non nuova - risulta di fatto assiomatica, specie a fronte delle plurime argomentazioni dell'istante, riportate nella narrativa dello stesso intervento di prassi e che di seguito saranno in parte riprese. Il riportato postulato dell'assenza di contrasto tra l'art. 24, paragrafo 1, della Convenzione e il comma 10 dell'art. 165 del T.U.I.R. resta infatti privo di argomentazione a sostegno.

Piuttosto, pare vero il contrario. La disposizione recata dal comma 10 del medesimo art. 165 contrasta con quanto previsto dall'art. 24, par. 1 della Convenzione Italia-Francia. Come si è detto, infatti, la norma convenzionale stabilisce esclusivamente che il credito per le imposte assolute nello Stato della fonte spetta nel limite della "quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo", senza dunque prevedere **alcuna riduzione dell'imposta francese** da assumere quale dato di partenza per il calcolo del "credito ordinario" in esame. In altri termini, la determinazione del credito d'imposta, in base a quanto previsto dall'art. 165, comma 10, del T.U.I.R., diverge rispetto alla misura del medesimo credito che risulterebbe dall'applicazione delle richiamate disposizioni di cui alla Convenzione (e del solo comma 1 dell'art. 165).

Ne deriva che, diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia, esiste un'antinomia, generatrice di **doppia imposizione giuridica internazionale**, tra la Convenzione e il comma 10 dell'art. 165 (7).

Il punto è ampiamente argomentato dalla citata dottrina, che ha approfondito la funzione della disposizione in esame, qualificandola in termini di **"integrazione negativa"** del dettato del comma 1 e delle corrispondenti previsioni convenzionali disciplinanti il credito "ordinario" (8) (9). Nella giurisprudenza di legittimità *post* introduzione del comma 10 si riscontra un unico pronunciamento sul tema (10), con il quale la Cassazione ha affermato, nello stesso senso, la funzione "evidentemente integrativa" del comma 10 in esame, con la conseguente "necessità di **reciproca integrazione** dell'art. 165, commi 1 e 10 T.U.I.R." e di **"concorrenza delle condizioni legali** fissate dagli stessi". La Suprema Corte tuttavia va oltre, affermando che il "ricostruito sistema" "rispetta pienamente la previsione convenzionale" in tema di **credito "ordinario"** di cui all'art. 22, comma 2 della Convenzione Italia-Portogallo - oggetto del giudizio - "disponendo la stessa, in piena coerenza con la funzione (unica svolta da tale norma) di 'evitare la doppia imposizione' (non già di attribuire un beneficio fiscale [...]), che 'l'ammontare della deduzione' dell'imposta sui redditi pagata in Portogallo ... non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella

(7) In questa sede basti ricordare che "col termine 'antinomia' si designa una situazione di incompatibilità tra due norme, ossia una situazione per cui due norme non possono essere entrambe validamente applicabili o, come anche si dice, entrambe vere" (F. Modugno, *Appunti per una teoria generale del diritto*, Torino, 1993, pag. 153. Nel caso di specie, solo uno dei due criteri di determinazione del credito d'imposta - disciplinati, rispettivamente, dall'art. 24, par. 1 della Convenzione e dal comma 10 dell'art. 165 - è applicabile (*ergo*, vero), giammai entrambi, posto che uno solo è il credito d'imposta detraibile a fronte della doppia tassazione del reddito estero).

(8) V. A. Contrino, op. cit., spec. pag. 31, secondo cui "è indubbio che il 10° comma dell'art. 165 si qualifichi alla stregua di una 'integrazione negativa', in quanto tale inidonea a completare la norma convenzionale ai fini della sua applicazione" se e nella misura in cui "la disposizione in esame finisce con l'incidere sempre sulla misura del diritto di detrazione, riducendola, con violazione da parte dell'Italia dell'obbligo internazionalmente assunto, quale Stato della residenza, di concedere la detrazione delle imposte assolute nello Stato contraente della fonte; e, per altro verso, falcidiando appunto l'entità dei tributi esteri accreditabili, essa comporta la violazione della finalità primaria di eliminare la doppia imposizione propria dell'Accordo internazionale concluso con l'altro Stato".

(9) Per le stesse ragioni, non pare condivisibile l'affermazione contenuta nel citato principio di diritto n. 15/2019, secondo

cui il comma 10 dell'art. 165 del T.U.I.R. costituirebbe mera "disposizione attuativa" del comma 1 del medesimo art. 165. Se così fosse, a tacer d'altro, il comma 10 costituirebbe una disposizione *inutiliter data*. Sul punto, P. Tarigo, "Trattati fiscali italiani e limiti quantitativi del foreign tax credit", in *Riv. dir. fin.*, n. 4/2019, pag. 459, evidenzia che "le due previsioni non hanno un diverso rango, l'uno superiore all'altro, dunque, l'una non dà attuazione all'altra. Ne vi è un rapporto di derivazione, a corollario, in quanto una limita l'altra e perciò ha portata normativa del tutto autonoma". La stessa A. osserva che "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", e ciò perché "il diritto sostanziale convenzionale costituisce [...] 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 alla base dell'Accordo".

(10) Cass. sent. n. 7355/2012.

proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo”.

La riportata affermazione svela invero l'equivoco in essa insito. Come detto, infatti, la falcidia dell'imposta estera opera su un piano diverso rispetto alla previsione - richiamata per esteso dalla Cassazione - per cui la **detrazione dell'imposta estera** non può eccedere la **quota di imposta italiana** proporzionalmente corrispondente al reddito estero (comma 1, art. 165, T.U.I.R.; art. 23B Modello OCSE). Peraltro, come rilevato dagli interpreti (11), alla vicenda oggetto del giudizio risultava inconferente il richiamo al comma 10 dell'art. 165. Come emerge dal testo della medesima pronuncia, infatti, una banca aveva acquistato “titoli di Stato portoghesi con cedola in corso di maturazione” riconoscendo dunque al venditore il **rateo degli interessi** maturati nel relativo periodo di possesso al netto della ritenuta fiscale “portoghese”. Incassata l'intera cedola, la banca acquirente aveva subito l'applicazione della corrispondente (intera) **ritenuta**. Tuttavia, in base a corretti principi contabili, la medesima banca aveva imputato nel proprio conto economico, e, conseguentemente, fatto concorrere alla formazione del reddito imponibile in Italia, il solo rateo degli interessi maturati nel proprio periodo di possesso dei titoli. Ciò nonostante, la banca chiedeva che il credito d'imposta venisse riconosciuto non già sulla sola quota di imposta portoghese/ritenuta riferita al rateo degli interessi che avevano concorso alla determinazione dell'imponibile IRES, bensì sull'**intero importo della ritenuta** materialmente subita.

Orbene, in relazione a tale fattispecie, la Cassazione ha condivisibilmente affermato che il credito d'imposta convenzionale non può essere pari all'intero importo della ritenuta subita sulla cedola incassata, ma deve essere “parametrato” alla **quota di imposta italiana** sugli interessi che hanno concorso alla determinazione della base imponibile IRES, ossia per il solo **rateo di interessi** riferibile al **periodo di possesso del titolo**.

Ne deriva che la fattispecie esaminata dalla Suprema Corte ha posto non già la questione della compatibilità del comma 10 dell'art. 165 del T.U.I.R. con una differente previsione convenzionale, bensì una “mera” questione applicativa del dettato convenzionale stesso, di cui come detto il comma 1 del medesimo art. 165 del T.U.I.R. costituisce pedissequa attuazione (12).

5. Prevalenza delle norme convenzionali sulle disposizioni interne

Dalla stabilita antinomia deriva che, nel caso oggetto dell'interpello in esame, l'art. 24, par. 1 della Convenzione, essendo norma sovraordinata rispetto all'art. 165, comma 10, del T.U.I.R., prevale su quest'ultima (13).

Il **principio di supremazia del diritto sovranazionale** rispetto al diritto interno è *in primis* sancito dall'art. 117 Cost. (14), il quale, al comma 1, stabilisce che “la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”, specificamente individuati dall'art. 1, comma 1 della Legge n. 131/2003 (15), in “quelli derivanti dalle norme

(11) V. F. Nanetti, “I profili fiscali del matching credit secondo la Cassazione”, in *Riv. dir. trib.*, 2013, V, pag. 10; N. Mariani, “Illegittima la riduzione del credito per le imposte estere sui dividendi oltreconfine”, in *Gest. straord. imprese*, n. 2/2025, ove si dà conto della più recente giurisprudenza di merito favorevole alla tesi esposta nel testo.

(12) In senso contrario, F. Nanetti, op. loc. cit., pagg. 13-14, ritiene invece errata la decisione e richiama a supporto la disciplina del credito figurativo di cui al comma 3 dell'art. 22 della citata Convenzione, di cui tuttavia non è chiara la rilevanza nel caso di specie, posto che non pare controversa in giudizio l'entità della ritenuta portoghese (peraltro, *pro quota* “addebitata” al venditore). Lo stesso A. riconosce d'altronde che “nella fattispecie de quo si è semplicemente verificato che il reddito di fonte estera costituito dalla cedola è stato determinato (e non già ‘detassato!’) in capo alla Banca percipiente ai sensi delle norme tributarie nazionali per un importo diverso da quello della cedola stessa, pari agli interessi maturati pro-rata *temporis*” (pag. 26), con ciò confermando l'applicabilità del limite dell'imposta italiana riferibile al reddito estero di cui alla disciplina del credito ordinario.

(13) Il tema è stato da tempo affrontato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, le quali hanno riconosciuto la prevalenza delle norme pattizie sulle previsioni interne, anche successive, pur in base a diverse argomentazioni. Non è questa la sede per ricostruire il dibattito. Per un'efficace sintesi delle principali questioni, v. G. Melis, “Vincoli internazionali e norma tributaria interna”, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, pag. 1083.

(14) Novellato in occasione della c.d. riforma del Titolo V della Costituzione di cui alla legge cost. n. 3/2001. Circa le conseguenze derivanti dall'introduzione di tale disposizione di rango costituzionale, si osserva che la Corte cost., con sent. nn. 348 e 349/2007, ha affermato che, in virtù di quanto previsto dal citato art. 117 Cost., da un lato, le norme pattizie costituiscono nel nostro ordinamento fonti di rango *sub-costituzionale*, di talché ad esse devono conformarsi le leggi ordinarie e, dall'altro, che le stesse previsioni pattizie restano pur sempre subordinate alla Costituzione e, quindi, non possono porsi in contrasto con i principi e le regole da essa statuiti.

(15) Recante: “Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3”.

di diritto internazionale generalmente riconosciute, di cui all'art. 10 della Costituzione, da Accordi di reciproca limitazione della sovranità, di cui all'art. 11 della Costituzione, dall'ordinamento comunitario e dai Trattati internazionali".

Che la norma "domestica" debba recedere al cospetto di una previsione di segno contrario contenuta nei Trattati internazionali è stato d'altronde affermato dallo stesso legislatore tributario. Il riferimento è, in particolare:

1) all'art. 75 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui le disposizioni del Decreto in tema di **accertamento** si applicano "fatti salvi gli Accordi internazionali resi esecutivi dall'Italia";

2) all'art. 41 del D.P.R. n. 601/1973, il quale fa salve le "**esenzioni e agevolazioni** previste dagli Accordi internazionali resi esecutivi dall'Italia" prima dell'entrata in vigore dello stesso decreto;

3) all'art. 169 del T.U.I.R., secondo cui "le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli Accordi internazionali contro la doppia imposizione" (c.d. **principio di non aggravamento**).

La prevalenza dei Trattati internazionali contro le doppie imposizioni rispetto alle disposizioni interne è altresì costantemente affermata dalla giurisprudenza della Corte di cassazione. Secondo la Corte, infatti "l'**inderogabilità [...] degli Accordi e delle Convenzioni**, che rivestono, in questa materia, un ruolo di specificità e quindi di prevalenza logico-giuridica sulle norme fiscali (es. n. 2017/24112; n. 2019/30140; n. 2019/29635; n. 2009/1138; n. 2016/4474; n. 2016/23984) trova conferma persino nei dettati espliciti del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 75 [...] e dell'art. 169 T.U.I.R. [...] Pertanto, le fonti comunitarie, convenzionali e attuative interne, impongono un'applicazione delle norme interne (art. 165 T.U.I.R.) comunitariamente e convenzionalmente orientata" (così di recente, Cass. n. 33282/2023) (16).

La prevalenza delle disposizioni convenzionali rispetto alle norme interne è stata, inoltre, più volte affermata dalla Cassazione proprio con riferimento all'art. 165 del T.U.I.R. Secondo la Suprema Corte, infatti "il diritto alla detrazione invocato dalla contribuente nel caso di doppia imposizione internazionale trova, in generale, il suo riconoscimento anche in una disposizione di diritto interno, che è l'art. 165 del T.U.I.R., anche se, in presenza di una Convenzione internazionale tesa ad eliminare gli effetti della doppia imposizione nei Paesi contraenti, è ad essa, per il principio di specialità e di primazia delle fonti internazionali (art. 117, comma 1, Cost., come novellato dalla Legge cost. n. 3 del 2001), che occorre fare riferimento per individuare i limiti in cui è ammessa la detrazione (Cass., Sez. 5 -, ord. n. 15207 del 01/06/2021)" (così Cass. n. 11173/2024).

Sulla base di tali principi, la Cassazione ha in particolare affermato l'irrilevanza della disposizione recata dal comma 8, il quale stabilisce che la detrazione per le imposte pagate all'estero "non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata". La Cassazione ha così sancito che la detrazione del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero deve essere riconosciuta anche in caso di **omessa presentazione della dichiarazione** qualora l'Italia abbia sottoscritto una Convenzione contro le doppie imposizioni che imponga allo Stato italiano di riconoscere un credito per le imposte pagate nello Stato della fonte (17). E ciò proprio perché "la Convenzione stipulata tra gli Stati, al pari delle altre norme internazionali pattizie, riveste carattere di specialità rispetto alle corrispondenti norme nazionali e quindi prevale su queste ultime, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali sanciti dall'art. 117 Cost., comma 1" (18) (19).

(16) Cfr. Cass. nn. 29463/2024 e 975/2023 nonché Cass. n. 24112/2017 e n. 26915/2022, ove ampie citazioni dei precedenti conformi.

(17) Cfr., in senso conforme, da ultimo Cass. nn. 10642/2025, ove la Corte ribadisce che, "in presenza di un obbligo internazionale incondizionato, assunto dallo Stato italiano nei confronti di un altro Stato, di riconoscere ai contribuenti suoi residenti fiscali la detrazione per le imposte assolate all'estero, l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o l'omessa indicazione del reddito estero nella dichiarazione dei redditi presentata in Italia non opera come causa di decadenza

dalla fruizione della detrazione d'imposta (Cass. 19.6.2024, n. 24205)".

(18) Così Cass. n. 9725/2021 e Cass. n. 26319/2023.

(19) La stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate ha d'altronde più volte riconosciuto in termini generali il diritto del contribuente di applicare direttamente le previsioni dei Trattati internazionali qualora gli stessi prevedano un trattamento impositivo più favorevole rispetto alle corrispondenti disposizioni domestiche. Cfr. risp. n. 123/2024 e risp. n. 24/2022; risoluzione n. 163/E/2023, risoluzione n. 86/E/2006, risoluzione n. 183/E/2003, R.M. n. 68/2000, R.M. n. 95/1999.

6. Ulteriori argomenti a contrariis

La non condivisibilità della soluzione fornita dalla risposta in commento è peraltro dimostrata da un ulteriore argomento di carattere sistematico, ben evidenziato dallo stesso istante, in linea con la citata dottrina (20) ma ignorato dalla Direzione Centrale interpellata.

In alcune Convenzioni contro la doppia imposizione stipulate in tempi recenti dall'Italia (21) è stata inserita una **clausola** che ricalca la disciplina recata dall'art. 165, comma 10, del T.U.I.R., secondo cui il credito per le imposte assolate all'estero spetta per l'**ammontare pro-rata** corrispondente alla parte del reddito estero che concorre alla formazione del reddito complessivo. Si veda, ad esempio, il Protocollo all'Accordo tra Italia e Malta del 13 marzo 2009, che, modificando l'art. 22 della Convenzione del 1981, ha previsto al par. 2 - a seguire la disciplina del credito ordinario - che: "L'imposta pagata in Malta per la quale spetta la detrazione è

solo l'ammontare pro-rata corrispondente alla parte di reddito estero che concorre alla formazione del reddito complessivo".

Orbene, con riferimento alle fattispecie regolate dai Trattati ove tale clausola è presente, non si pone alcun tema di antinomia da risolvere mediante il criterio gerarchico, proprio perché, per l'appunto, sono le stesse Convenzioni a recepire al loro interno quanto previsto (anche) dall'art. 165, comma 10, cit., configurando la norma in termine di **specialità derogatoria** (22). Di converso, nelle fattispecie, come quella oggetto dell'istanza di interpello, in cui il Trattato non reca una disciplina analoga a quella approntata dalla citata disposizione, essa non può trovare applicazione, pena la violazione dei principi di rango costituzionale sopra richiamati e, non ultimo, il tradimento della ragione fondante delle Convenzioni: il **contrasto alla doppia imposizione internazionale**.

(20) Cfr. A. Contrino, op. cit., pag. 34.

(21) V., ad esempio, le Convenzioni sottoscritte con Cipro, Malta, Mauritius, Singapore, Hong Kong, Corea del Sud, Barbados, Panama e Romania, che sono entrate in vigore tra il 2010 e il 2017. Merita, peraltro, osservare che, nella recente Convenzione sottoscritta con la Repubblica Popolare Cinese il 23 marzo 2019 e ratificata con Legge n. 182/2024, non è stata inserita alcuna disposizione di tenore analogo a quanto previsto dal comma 10 dell'art. 165 del T.U.I.R. Una scelta di politica fiscale, finalizzata ad evitare la penalizzazione degli investi-

menti effettuati dai residenti in Italia in Stati con i quali intercorrono rilevanti rapporti economico-commerciali.

(22) La previsione del primo periodo dell'art. 22, per cui "l'Italia deve detrarre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Malta", è infatti derogata sul piano qualificatorio dal successivo periodo per cui, come visto, "l'imposta pagata in Malta per la quale spetta la detrazione è solo l'ammontare pro-rata" e non dunque l'imposta estera tout court qualificata dal primo periodo.