

Le misure previste per evitare la duplice imposizione sui redditi conseguiti all'estero

Credito di imposta condizionato

Da rispettare tempi e modi per avvalersi della detrazione

Pagina a cura
di PAMELA PENNISI
E GIUSEPPE RIPA

Il credito di imposta è il mezzo più usato per dirimere, o quanto meno ridurre, la doppia tassazione in capo al contribuente italiano sui redditi prodotti all'estero; benché per usufruirne occorra rispettare determinate condizioni e tempi. Esso lo si ritrova, infatti, sia nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione economica che nell'ordinamento interno.

È noto, infatti, che nell'ordinamento italiano, così come in quelli della maggior parte degli altri stati, le imposte sui redditi (Irpef per le fisiche e Ires per le società ed enti contemplati all'art. 73, Tuir) si applicano sia ai residenti che ai non residenti, ma ciò che diverge è la base imponibile. Per i residenti l'imposta si applica su tutti i redditi ovunque prodotti secondo il principio della world wide taxation; per i non residenti, invece, l'imposta si applica soltanto sui redditi prodotti nel territorio dello stato, secondo il principio della territorialità (source taxation). Quindi il reddito complessivo sui cui grava l'imposta italiana dei residenti è costituito dalla somma dei redditi ovunque prodotti, mentre per i non residenti il reddito complessivo è dato soltanto dai redditi prodotti nel territorio nazionale.

È evidente che il connubio tra i due criteri, adottato dallo stato per ampliare la propria potestà impositiva, inevitabilmente crea un problema di doppia imposizione nel momento in cui un soggetto residente fiscalmente in Italia, secondo la normativa interna che produce reddito imponibile all'estero, sarà tassato per quel reddito sia all'estero che in Italia. Tale sistema impositivo influenza le scelte dei contribuenti che così sono più restii verso investimenti esteri. È per questo che sia a livello nazionale che internazionale si è intervenuti predisponendo delle misure specifiche intese a porre rimedio alla duplice imposizione derivante dall'applicazione dell'imposta italiana in aggiunta a quella estera sui redditi conseguiti all'estero da soggetti, persone fisiche e giuridiche, residenti in Italia.

La normativa italiana dedica l'art. 165 Tuir alla disciplina del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, quale rimedio unilaterale alla tassazione doppia cui è sottoposto il contribuente, sia esso soggetto a Irpef o Ires. Nel prevedere la possibilità di scomputare quanto versato all'estero dall'imposta italiana il legislatore detta precise condizioni necessarie per potersi avvalere della detrazione. La materia, disciplinata prima della riforma del 2003 nell'art. 15 del Tuir, è stata rivisitata per coordinarla agli istituti del consolidato e della trasparenza e, in generale, per aggiornare l'istituto sebbene,

La norma

Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero
art. 165, 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".

$$\left(\frac{\text{redditi esteri}}{\text{reddito complessivo} - \text{perdite pregresse}} \right) * \text{imposta italiana}$$

Esempio:

Reddito estero: 10.000,00 euro (stabile organizzazione di società italiana)
Aliquota di imposta estera: 25% (10.000,00*25% = 2.500,00 imposta definitiva estera)
Reddito italiano: 25.000,00 euro (reddito di impresa)
Perdite pregresse: 1.000,00 euro
Aliquota di imposta italiana: 27,5%

$$\left(\frac{10.000,00}{(10.000,00 + 25.000,00) - 1.000,00} \right) * 6.600,00 = 1.914,00$$

limite max di imposta estera detraibile

a oggi, non sia sempre risolutivo del problema suseposto.

La regola generale vuole che la detrazione si applichi separatamente per ciascuno stato in cui i redditi sono prodotti e interessa le imposte estere solo se ivi pagate a titolo definitivo.

Dunque la prima condizione per richiedere la detrazione è che l'imposta estera sia definitiva. Il concetto di definitività, quale carattere fondamentale, è stato più volte al centro di problematiche interpretative di non poco conto. È noto che, di regola, le imposte pagate all'estero sono detraibili se divenute irripetibili e, di conseguenza, non possono essere considerate tali quelle suscettibili di modificazione a favore del contribuente come quelle pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 52/E del 2002 si è espressa, a favore del contribuente, affermando che «si possono considerare non ripetibili, e quindi detraibili, anche le imposte pagate all'estero nell'anno in corso, qualora siano già state dichiarate all'estero e pagate prima di effettuare la dichiarazione dei redditi in Italia e soddisfino i predetti requisiti di immodificabilità. Se sono suscettibili di rimborso, le imposte pagate all'estero si possono detrarre nell'anno in corso, al netto del rimborso, solo se questo è già stato richiesto e ottenuto prima di effettuare la dichiarazione e si possa considerare certo nel suo ammontare».

Ma quali sono i redditi esteri di cui si parla al primo comma dell'art. 165, Tuir? La normativa

va interna non indica quali sono questi redditi che devono concorrere al reddito complessivo, ma al comma 3 dello stesso art. 165 specifica che occorre far riferimento, secondo criteri reciproci, ai redditi previsti dall'art. 23 del Tuir per individuare quelli prodotti nel territorio dello stato da soggetti non residenti. Così, per esempio, sono esteri i redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati siti all'estero, quelli di lavoro dipendente prestato all'estero, quelli di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate presso lo stato straniero.

Frequente può essere il caso in cui il reddito estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo; in questa ipotesi anche l'imposta estera deve essere ridotta in misura corrispondente. Al riguardo si pensi ai dividendi esteri ricevuti da una società residente, imponibili in Italia per il 5%.

In pratica la quota d'imposta estera da detrarre dall'imposta italiana è stabilita in base al rapporto tra il reddito estero e quello complessivo assunto, non più al lordo, ma al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione. In tal modo l'imposta italiana viene assunta per l'effettivo ammontare senza doverla ricostruire virtualmente per evitare l'effetto derivante dal riporto delle perdite pregresse e, di conseguenza, il denominatore del rapporto che individua la quota di imposta estera da utilizzare può anche risultare inferiore al numeratore, determinando un risultato superiore a 1 al verificarsi del quale si assumerà la percentuale del 100%, posto che la regola generale vuole che la detrazione

non può mai eccedere l'imposta dovuta in Italia sul reddito complessivo netto.

In altri termini l'imposta dovuta in Italia viene ripartita tra reddito prodotto in Italia e reddito prodotto all'estero nella proporzione in cui questi partecipano alla formazione del reddito complessivo: la parte di imposta così imputata al reddito prodotto all'estero rappresenta la quota limite entro la quale è utilizzabile il credito per le imposte estere. Pertanto, visti i disallineamenti tra le aliquote disposte dai vari paesi, potrebbe verificarsi il caso in cui comunque non possa portarsi in deduzione tutta l'imposta estera, fatta salva la possibilità, prevista dal comma 6 per i soli redditi di impresa, di riportare in avanti o indietro l'eccedenza dell'imposta estera rispetto alla quota d'imposta italiana relativa al reddito estero (si veda altro articolo nella pagina accanto).

Ulteriore aspetto da non sottovalutare è che la possibilità di scomputo è legata non più al criterio di cassa in relazione all'effettivo pagamento dell'imposta ma di competenza; quest'ultimo si rinvia nel comma 4 dell'articolo in parola nel momento in cui stabilisce che la detrazione del credito di imposta per i versamenti fiscali versati all'estero deve essere calcolata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero, sempre che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Nel caso in cui, invece, il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi occorre procedere a una nuova liquidazione

tenendo conto del maggior reddito estero e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta. Il medesimo procedimento deve essere seguito nel caso in cui l'imposta dovuta in Italia per il periodo di imposta in cui il reddito estero concorre a formare l'imponibile sia stata già liquidata.

Ovvio che il criterio di competenza risolve il problema che poteva presentarsi con il criterio di cassa nel momento in cui le imposte erano assolate all'estero in un momento prima della dichiarazione del relativo reddito in Italia.

In deroga al criterio suddetto, solo nel caso di stabili organizzazioni e di società estere consolidate, la detrazione può essere calcolata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo di imposta successivo con il vincolo, però, di indicare nelle dichiarazioni dei redditi le imposte estere detratte ma per le quali non è ancora avvenuto il pagamento definitivo.

Al comma 8 dell'articolo di riferimento è prevista per così dire una sanzione impropria che si sostanzia nel vietare la detrazione nel caso venga omessa la presentazione della dichiarazione o, se presentata, risulti carente dell'indicazione dei redditi prodotti all'estero. Posto che la norma interviene a risolvere la questione della doppia imposizione, è pacifico che il problema non si pone e quindi il credito non spetta se il reddito estero non partecipa all'imponibile.

Al fianco dei rimedi unilaterali si trovano i correttivi previsti nelle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, che l'Italia redige sulla base del Modello disposto dall'Ocse. In particolare questo prevede il metodo dell'esenzione regolato all'art. 23 A e la disciplina del credito d'imposta all'art. 23 B. Le convenzioni stipulate dall'Italia prevalgono, come noto, sulla normativa interna salvo che questa si più favorevole. In particolare la disposizione che regola il credito di imposta è pressoché in linea con la normativa prevista dall'ordinamento interno. Ciò che rileva è la presenza di una clausola di solito limitata a specifiche categorie di reddito che permette di usufruire di un credito nazionale anche se le imposte estere non sono state effettivamente pagate: si tratta del cosiddetto tax sparing credit concesso per favorire investimenti in determinati paesi i quali, per questo, a loro volta offrono incentivi fiscali. Tale clausola si presta a forme di abuso in quanto è facile pensare che contribuenti italiani decidano di svolgere attività in paesi con i quali è in essere una convenzione che prevede tale clausola di vantaggio.

—© Riproduzione riservata—

I vantaggi per i contribuenti dall'introduzione del carry back e carry forward delle imposte

I riporti evitano doppie tassazioni

Il meccanismo

Il meccanismo del riporto in avanti e all'indietro del credito d'imposta

Carry forward

Si verifica quando l'imposta assolta all'estero è maggiore dell'imposta effettivamente scomputabile dall'imposta dovuta sul reddito complessivo in base al rapporto previsto dal comma 1 dell'art. 165. In tale ipotesi, infatti, la differenza di imposta estera non utilizzata eccede quella consentita dal rapporto; la disposizione consente quindi di utilizzare tale eccedenza nei successivi periodi d'imposta sino all'ottavo, laddove si presentino condizioni opposte, ossia quando l'imposta estera effettivamente scomputabile nella dichiarazione dei redditi prodotta in Italia in base al citato rapporto è maggiore dell'imposta di fatto assolta all'estero.

Carry back

Si verifica nel momento in cui l'imposta assolta all'estero è inferiore a quella scomputabile dall'imposta dovuta sul reddito complessivo in Italia, in tale circostanza la differenza, rappresenta un surplus che potrà essere utilizzato nei successivi periodi d'imposta sempre non oltre l'ottavo, allorché l'imposta assolta all'estero sarà superiore a quella scomputabile in base al rapporto previsto di cui al comma 1 dell'art. 165 del Tuir.

Come funzionano i riporti

Periodo di imposta 2007

Reddito prodotto in Italia	€ 2.000,00
Reddito dell'impresa prodotto nel Paese X	€ 6.000,00
Reddito complessivo	€ 8.000,00
Imposte pagate all'estero (aliquota 25%)	€ 1.500,00
Ires (aliquota 27,50%)	€ 2.200,00
Imposta italiana sul reddito estero	€ 1.650,00
Eccedenza dell'imposta italiana	€ 150,00

Periodo di imposta 2008

Reddito prodotto in Italia	€ - 5.000,00
Reddito dell'impresa prodotto nel Paese X	€ 10.000,00
Reddito complessivo	€ 5.000,00
Imposte pagate all'estero (aliquota 25%)	€ 2.500,00
Ires (aliquota 27,50%)	€ 1.375,00
Imposta italiana sul reddito estero	€ 1.375,00
Eccedenza dell'imposta estera	€ 1.125,00
Utilizzo credito riportato dal 2007	€ 150,00
Eccedenza imposta estera da riportare in avanti	€ 975,00

Periodo di imposta 2009

Reddito prodotto in Italia	€ 3.000,00
Reddito dell'impresa prodotto nel Paese X	€ 10.000,00
Reddito complessivo	€ 13.000,00
Imposte pagate all'estero (aliquota 25%)	€ 2.500,00
Ires (aliquota 27,50%)	€ 3.575,00
Imposta italiana sul reddito estero	€ 2.717,00
Eccedenza dell'imposta italiana	€ 217,00
Utilizzo eccedenza 2008	€ 975,00
Eccedenza imposta estera da riportare in avanti	€ 758,00

Pagina a cura
di SIMONA CANZONETTA
E GIUSEPPE RIPA

L'introduzione del «carry back» e «carry forward» delle imposte pagate all'estero a titolo definitivo riconosce al contribuente un indubbio vantaggio, facilitando l'utilizzo del tax foreign credit.

Il fine ultimo è quello di evitare la doppia tassazione dei redditi transfrontalieri.

Il credito per le imposte pagate all'estero inutilizzato è, dunque, libero di essere riportato avanti o indietro per un periodo eventualmente differenziato fino all'ottavo esercizio.

Il beneficio si sostanzia nella possibilità data al contribuente di godere di un ampio ambito temporale nel quale il contribuente residente può verificare l'esistenza del requisito per la detrazione del credito per le imposte pagate all'estero.

E dunque il credito d'imposta, formatosi per la parte eccedente la quota di tributo domestico relativa ai redditi prodotti all'estero, non va più perduto perché non utilizzabile entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la tassazione è stata scontata in via definitiva, ma diviene riportabile in avanti e all'indietro fino a otto esercizi. In pratica tale eccedenza deriva dalla differenza tra le imposte pagate all'estero a titolo definitivo in un determinato paese sulla base del principio della «per country limitation» e la quota di imposta dovuta in Italia

sul medesimo reddito, ottenuta rapportando il reddito d'impresa estero con il reddito complessivo netto moltiplicato per l'imposta italiana. E da puntualizzare come anche le perdite d'impresa entrano nella determinazione del rapporto che individua la quota d'imposta estera da detrarre in Italia. Infatti il reddito complessivo che va al denominatore del rapporto di detraibilità va assunto al netto delle perdite realizzate nei precedenti periodi d'imposta.

Come ben specificato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 25 del 16/06/2004, è solamente per il reddito d'impresa che l'art. 165 del Tuir permette il riporto in avanti o all'indietro dell'imposta estera ivi pagata a titolo definitivo, nel caso in cui questa ecceda la quota di imposta italiana riferibile al medesimo reddito prodotto nello stesso paese estero.

La volontà del legislatore con la riforma fiscale del 2003 è stata quella di introdurre uno specifico criterio di riporto del credito per imposte pagate all'estero, non ancora utilizzato per incapienza, al fine di risolvere talune distorsioni che spesso si verificavano nel previgente funzionamento della disciplina del tax foreign credit. Infatti, prima, non era infrequente riscontrare ipotesi di effettiva impossibilità per il contribuente di procedere totalmente o parzialmente alla detrazione delle imposte già versate all'estero, e questo per il fatto che in Italia l'imposta non era dovuta ovvero perché in Italia era dovuta

un'imposta inferiore rispetto a quella versata nel paese estero.

La ratio della disciplina in argomento è da ricercare nel proposito di evitare che sul medesimo reddito si sconti una doppia tassazione, dando così la possibilità di esercitare il diritto del credito per le imposte assolate all'estero nel caso in cui si presenti un disallineamento tra la tassazione italiana e quella estera.

Il meccanismo del riporto è stabilito dal comma 6 dell'art. 165 del Tuir: «Nel caso di reddito d'impresa prodotto, da imprese residenti, nello stesso paese estero, l'imposta estera ivi pagata a titolo definitivo su tale reddito eccedente la quota d'imposta italiana relativa al medesimo reddito estero, costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza della eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo in relazione allo stesso reddito estero, verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo. Nel caso in cui negli esercizi precedenti non si sia verificata tale eccedenza, l'eccedenza dell'imposta estera può essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed essere utilizzata quale credito d'imposta nel caso in cui produca l'eccedenza della quota di imposta italiana rispetto a quella estera relativa allo stesso reddito di cui al primo periodo del presente comma».

Detto in termini operativi, il carry forward (riporto in avanti) è conveniente tutte le volte che l'imposta assolta all'estero è maggiore dell'imposta effettiva-

mente scomputabile dall'imposta dovuta sul reddito complessivo in base al rapporto previsto dal comma 1 dell'art. 165. In tale ipotesi, infatti, la differenza di imposta estera non utilizzata eccede quella consentita dal rapporto; la disposizione consente quindi di utilizzare tale eccedenza nei successivi periodi d'imposta sino all'ottavo, laddove si presentino condizioni opposte, ossia quando l'imposta estera effettivamente scomputabile nella dichiarazione dei redditi prodotta in Italia in base al citato rapporto è maggiore dell'imposta di fatto assolta all'estero.

Invece il cosiddetto carry back (riporto all'indietro), trova valida applicazione nelle fattispecie opposte, ovvero nel momento in cui l'imposta assolta all'estero è inferiore a quella scomputabile dall'imposta dovuta sul reddito complessivo in Italia, in tale circostanza la differenza, rappresenta un surplus che potrà essere utilizzato nei successivi periodi d'imposta sempre non oltre l'ottavo, allorché l'imposta assolta all'estero sarà superiore a quella scomputabile in base al rapporto previsto di cui al comma 1 dell'art. 165 del Tuir. Per utilizzare il meccanismo del riporto all'indietro occorre, ovviamente, tenere memoria di tutte le eccedenze registrate negli otto esercizi precedenti, dell'imposta estera scomputabile rispetto a quella effettivamente portata in deduzione.

Fermo restando che l'ammontare complessivo del credito per le imposte pagate all'estero non

può eccedere la quota di imposta dovuta in Italia, questa disposizione ha come obiettivo quello di superare tutte le problematiche legate alle inevitabili differenze che si possono avere in termini di valore assoluto tra imposta estera e la corrispondente imposta italiana, dovute ai più svariati motivi, quali per esempio, differenti aliquote d'imposta vigenti rispetto alle aliquote italiane.

E dunque da evidenziare che la normativa del foreign tax credit ha voluto considerare tutte le fattispecie nelle quali si verifica l'impossibilità di scomputare dalle imposte dovute in Italia l'imposta estera relativa ad un determinato reddito poiché questa risulta essere superiore all'ammontare risultante dalla moltiplicazione dell'imposta dovuta in Italia per il rapporto tra reddito estero e reddito complessivo.

Quindi ne deriva che il foreign tax credit è riportabile ogni volta in cui le imposte versate all'estero si riferiscono a redditi d'impresa realizzati all'estero a prescindere dall'esistenza o meno di una stabile organizzazione della società italiana. Da ciò risulta chiara la volontà del legislatore di allargare la massa dei soggetti che possono beneficiare del credito d'imposta.

— © Riproduzione riservata —



Altri articoli sul sito
www.italiaoggi.it/
riporto+perdite