



Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli Rubrica "Dentro la Notizia"

Redazione a cura della Commissione Comunicazione del CPO di Napoli

46/2015
Aprile/3/2015 (*)
Napoli 3 Aprile 2015

Con la circolare n. 9/E del 5 Marzo 2015, l'Agenzia delle Entrate emana una vera e propria guida operativa sulla corretta applicazione dell'articolo 165 del TUIR, con riferimento alla nozione di reddito estero, alla natura e alla definitività dell'imposta estera, nonché alla modalità di calcolo del credito per le imposte pagate all'estero, che consente al contribuente di ovviare alla doppia imposizione internazionale.

Con la circolare n°9/E del 5 Marzo 2015, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti e nozioni operative sul funzionamento del sistema del **credito per le imposte pagate all'estero**, che consente al contribuente di **ovviare alla doppia imposizione internazionale**.

Il documento di prassi illustra **l'ambito di applicazione**, soggettivo e oggettivo, **dell'articolo 165 del TUIR**, con particolare riferimento alla nozione di **reddito estero**, alla natura e alla **definitività dell'imposta** estera. Si sofferma, quindi, sulle **procedure di calcolo** della detrazione spettante, sui **limiti di detraibilità** e sugli **adempimenti** che il contribuente deve porre in essere in sede di dichiarazione dei redditi.

In generale, l'istituto del credito di imposta costituisce un rimedio contro la doppia imposizione giuridica che viene a crearsi in presenza di redditi transnazionali assoggettati a tassazione, in capo al medesimo soggetto, sia nel Paese in cui il reddito è prodotto, sia nel Paese di residenza.

L'ordinamento italiano ha optato per il **sistema del credito d'imposta** in coerenza con il principio generale di tassazione dei residenti per tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti.

Tale sistema rende definitivo il livello di imposizione più elevato (quello del Paese della fonte o quello del Paese di residenza).

Con tale metodo, infatti, **quando l'imposta estera, rispetto a quella dovuta in Italia** (Paese di residenza del contribuente) **è:**

- **inferiore**, occorre versare all'Erario italiano la differenza;
- **superiore**, non si dà luogo a "restituzione" dell'eccedenza, in quanto il credito compete solo fino a concorrenza dell'imposta italiana relativa al reddito estero.

L'articolo 165, comma 1, del TUIR detta le condizioni di applicabilità del reddito, prevedendo che **"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"**.

In particolare, le tre condizioni richieste dalla disposizione in commento sono:

- la **produzione di un reddito all'estero**;
- il **concorso di quel reddito** estero alla formazione del **reddito complessivo** del residente;
- il **pagamento di imposte estere a titolo definitivo**.

In particolare, per identificare quando i redditi si considerano prodotti all'estero si devono applicare, in maniera speculare, i medesimi criteri utilizzati per stabilire quando i redditi si considerano prodotti in Italia.

Inoltre, **un'imposta, si ritiene pagata a titolo definitivo quando è irripetibile**, cioè quando non può essere ottenuto alcun rimborso parziale o totale.

In via generale, l'operatività dell'istituto è limitata ai tributi stranieri che si sostanziano in un'imposta sul reddito o, quanto meno, in tributi con natura simile e non sempre è agevole stabilire se il tributo estero rientri tra quelli accreditabili ai fini dell'articolo 165 del TUIR; in linea di massima, ciò è coerente, se **ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia, il tributo rientra nell'oggetto del trattato**.

Per quanto riguarda il **meccanismo di calcolo** del credito di imposta, il comma 1 dell'articolo 165 del TUIR prevede la regola generale per il calcolo del

foreign tax credit, stabilendo che **le imposte estere pagate a titolo definitivo sono detraibili dall'imposta netta dovuta, nei limiti della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo**, al netto delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione, **secondo la seguente formula:**

$$\text{RE} / \text{RCN} \times \text{imposta italiana}$$

dove: **RE è il reddito estero** e **RCN è il reddito complessivo** al netto delle perdite dei pregressi periodi d'imposta.

In ogni caso il credito non può essere superiore all'imposta netta italiana relativa all'anno di produzione del reddito estero.

Esempio:

Reddito complessivo 50.000 di cui prodotto **all'estero 12.000**

Imposta estera totale 3.500

Imposta **italiana 12.500** (lorda)

Credito di imposta : 12.000/50.000 x 12.500 = 3.000

Nell'esempio riportato, pur essendo l'imposta estera superiore al credito calcolato, non si dà luogo a rimborso giacché il credito, come chiarito, non può essere superiore all'imposta italiana.

La Circolare affronta altresì, la c.d. **regola** della "**per country limitation**", già prevista nel previgente art. 15 TUIR, secondo cui in caso di **redditi prodotti in più Stati esteri** la detrazione deve essere effettuata separatamente per ciascuno Stato e da ultimo, **dedica un intero capitolo alle modalità di fruizione del credito d'imposta da parte delle stabili organizzazioni.**

Ad maiora

***IL PRESIDENTE
Edmondo Duraccio***

(*) Rubrica riservata agli iscritti nell'Albo dei Consulenti del Lavoro della Provincia di Napoli. E' fatto, pertanto, divieto di riproduzione anche parziale. Diritti legalmente riservati agli Autori

ED/FC/PDN