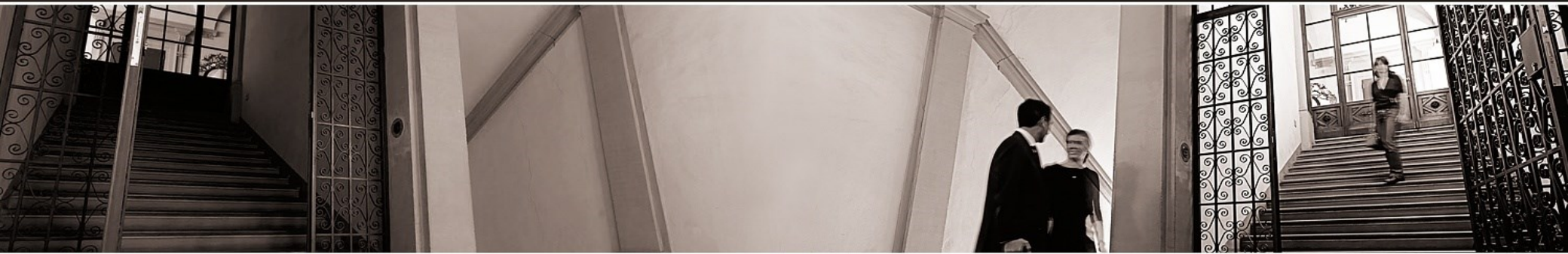


Bologna 30 Novembre 2015



STUDIO GNUDI
ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

Le novità in materia di credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

Novità introdotte dal D.Lgs. n.147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione)

NOVITA'

Modifiche normative introdotte dal D.Lgs. 147/2015

Circolare n.9/E del 5 marzo 2015

L'articolo 15 del D.Lgs. n. 147/2015 è intervenuto sulla disciplina del credito per le imposte pagate all'estero - articolo n. 165 del TUIR - con due modifiche apportate al comma 5 e 6:

- con la prima ha uniformato i criteri di detrazione delle imposte estere per tutti i soggetti passivi, rispetto ai titolari di stabili organizzazioni all'estero. In particolare è stata estesa a tutti i contribuenti la detraibilità per competenza (la detrazione delle imposte estere avviene nel periodo in cui il reddito estero concorre a formare il reddito, a condizione che il pagamento a titolo definitivo delle imposte estere avvenga entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo di imposta successivo). Inoltre è stato esteso a tutti i contribuenti il meccanismo del riporto in avanti o all'indietro delle eccedenze di imposta estera;
- con il secondo intervento è stata chiarita la natura delle imposte estere scomputabili in Italia: tutte le imposte sul reddito e non solo quelle previste nelle Convenzioni (norma interpretativa).

Di attualità si segnala, se pur precedente alle modifiche normative, la corposa circolare ministeriale che ripercorre in modo puntuale i principali temi e le principali posizioni dell'Amministrazione Finanziaria in merito al credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Novità introdotte dal D.Lgs. n.147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione)

NOVITA'

Ratio degli interventi normativi

La ratio delle predette modifiche è desumibile da quanto riportato nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo delegato recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese nel quale si legge che:

«Il comma 1 della norma modifica il regime dei crediti di imposta per i redditi prodotti all'estero al fine di eliminare disparità di trattamento presenti nel sistema, estendendo a tutti i contribuenti il regime di detraibilità per «competenza» di cui all'articolo 165, comma 5, del TUIR e di riporto avanti ed indietro delle eccedenze di tali crediti di cui al comma 6 del medesimo articolo, di cui attualmente beneficiano i soli soggetti passivi imprenditori».

«Il comma 2 chiarisce che il disposto dell'articolo 165 trova applicazione tanto alle imposte coperte da convenzione quanto ad ogni altra imposta o tributo estero sul reddito, precisando anche che, in caso di incertezza in merito alla natura del tributo non coperto da una convenzione di cui si intende chiedere la detrazione, il contribuente può presentare istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 dello Statuto del Contribuente».

Ambito soggettivo di applicazione

ART. 165
Applicabile
sia ai
soggetti
IRPEF che
IRES

L'articolo 165 è collocato nel Capo II – disposizioni relative ai redditi prodotti all'estero ed ai rapporti internazionali - del TUIR. Allo scopo di eliminare il fenomeno della doppia imposizione giuridica, prevede la possibilità, a determinate condizioni, di scomputare le imposte assolute all'estero sul medesimo reddito dall'imposta dovuta in Italia.

Per effetto della collocazione della norma all'interno delle disposizioni comuni, la stessa è applicabile a tutti i soggetti passivi di imposta sia IRPEF che IRES (persone fisiche, società ed enti commerciali, enti non commerciali).

In passato vi erano dubbi sull'applicabilità dell'istituto alla stabile organizzazione in Italia di soggetti esteri, anche se in dottrina si era affermata l'applicabilità anche al caso in oggetto. La circolare n. 9/E del 5 marzo 2015 ha chiarito tale aspetto confermando che la disposizione trova applicazione anche con riferimento alla stabile organizzazione di un soggetto non residente.

Imposte estere che danno diritto al credito

Al fine di eliminare i dubbi in merito all'ambito applicativo del credito di imposta, il Decreto Internazionalizzazione (articolo 15, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015), con una norma interpretativa del comma 1 dell'articolo 165 del TUIR, chiarisce che sono accreditabili non solo le imposte estere oggetto di una convenzione contro le doppie imposizioni, ma anche ogni altra imposta di fatto gravante sul reddito.

A titolo esemplificativo si può fare riferimento alla Convenzione con gli USA, la quale non prende in considerazione le imposte prelevate dai singoli Stati, ma ricomprende solo i tributi federali sui redditi. Con la norma interpretativa in commento viene ora chiarito ogni dubbio in merito alla possibilità di accreditare in Italia anche le imposte prelevate a livello locale.

Tale interpretazione è conforme all'indirizzo adottato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 9/E del 5 marzo 2015. Nel citato documento di prassi, pubblicato precedentemente all'entrata in vigore delle modifiche normative, l'Amministrazione ha affermato che il fatto che l'imposta estera sia coperta da trattato, in linea di massima, esonera il contribuente dall'indagine in merito alla natura del tributo, ma questo non esclude la possibile rilevanza anche di tributi non inclusi nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

NOVITA'
Imposte
estere
accreditabili

Imposte estere che danno diritto al credito

NOVITA'

Possibilità di presentare interpello

È stato inoltre chiarito che «Nel caso in cui sussistano obiettive condizioni di incertezza in merito alla natura di un tributo estero non oggetto delle anzidette convenzioni, il contribuente può inoltrare all'amministrazione finanziaria istanza di interpello ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212».

Il contribuente potrà quindi presentare interpello nelle seguenti situazioni:

- esistenza di dubbi in merito ai nuovi tributi entrati in vigore successivamente a quelli contenuti nell'elenco originario di una determinata Convenzione, oppure precedenti alla Convenzione, ma non indicati nel Trattato;
- sussistenza di dubbi in merito alla natura del tributo estero qualora non sia stata stipulata una Convenzione tra l'Italia e il Paese estero.

Principi generali per individuare le imposte accreditabili

La circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, al fine di individuare i tributi che hanno natura di imposte sul reddito richiama i principi generali: *«In via di principio, si ritiene che la verifica sulla natura del tributo estero vada effettuata alla stregua dei principi e delle nozioni evincibili dal nostro ordinamento tributario, per cui si ritiene accreditabile la prestazione patrimoniale dovuta ex lege e il cui presupposto consista nel possesso di un reddito».*

Presupposti per il riconoscimento del credito

Critero di
reciprocità
Art.23 del
Tuir

- **Reddito prodotto all'estero (criterio di reciprocità):** i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 del TUIR per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato da parte di non residenti (lettura «a specchio»).
- Tale criterio di collegamento è applicabile solamente qualora non sia in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e lo Stato estero. In caso contrario, ossia in presenza di una Convenzione, il diritto al credito è riconosciuto in relazione a qualsiasi elemento di reddito che lo Stato della fonte ha assoggettato ad imposizione conformemente al Trattato applicabile.
- In assenza di una Convenzione stipulata fra l'Italia e lo Stato estero, può accadere che un'impresa residente produca all'estero un reddito non riconducibile a nessuna delle categorie previste dall'articolo 23 del TUIR e che pertanto non abbia diritto al riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero. Tale ipotesi si potrebbe configurare, ad esempio, nel caso in cui lo Stato estero adotti una definizione di stabile organizzazione diversa da quella adottata dal legislatore italiano (*es. Cantiere di durata inferiore al mese*).
- Le imposte pagate all'estero che non danno diritto al credito d'imposta di cui all'articolo 165 del TUIR costituiscono componenti negativi di reddito deducibili ai fini della determinazione del reddito complessivo in quanto inerenti l'attività d'impresa.

Presupposti per il riconoscimento del credito

Concorrenza
al reddito
complessivo

NO IMPOSTE
SOSTITUTIVE

- **Concorrenza al reddito complessivo:** il credito spetta in relazione ai redditi che concorrono a formare il reddito complessivo dei soggetti residenti. Pertanto il credito non trova applicazione qualora i redditi in questione non siano assoggettati a tassazione ordinaria in Italia, in quanto per obbligo o per opzione, si applicano imposte sostitutive o ritenute a titolo di imposta.
- **Proporzione per i redditi parzialmente non imponibili.** Il credito deve essere riproporzionato qualora il reddito estero concorra parzialmente a formare il reddito imponibile in Italia (*è il caso dei dividendi, i quali se provenienti da società estere non black list, concorrono a formare il reddito imponibile per il 5% del loro ammontare; di conseguenza anche l'imposta subita all'estero deve essere ridotta del 95%*).

Presupposti per il riconoscimento del credito

Definitività
imposta
estera

- **Definitività dell'imposta estera:** l'imposta deve essere stata assolta in via definitiva, ossia le imposte estere devono essere irripetibili (come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 9/E del 5 marzo 2015 non possono considerarsi definitive le imposte pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista, sin dal momento del pagamento la possibilità di rimborso totale o parziale, anche mediante «compensazione» con altre imposte dovute nello Stato estero. Al contrario rimane irrilevante il fatto che l'imposta possa essere modificata in *peius* a sfavore del contribuente, come nel caso in cui la stessa si riferisca a redditi ancora assoggettabili ad accertamento da parte delle Amministrazioni fiscali degli Stati esteri).
- Esempio di imposta rimborsabile non scomputabile: la ritenuta dello Stato estero è superiore a quella convenzionale. In tal caso il soggetto residente in Italia ha la possibilità di chiedere il rimborso della differenza tra la ritenuta dello Stato estero e quella prevista a livello convenzionale e solo quest'ultima è oggetto di riconoscimento del credito di imposta previsto dall'articolo 165 del TUIR.

Periodo di imposta nel quale può essere fatto valere il credito

NOVITA'

Principio di competenza

L'articolo 15, comma 1, lett a) del D.Lgs. n. 147/2015 ha modificato il comma 5 dell'articolo 165 del TUIR il quale detta regole in merito al periodo di imposta nel quale può essere fatto valere il credito.

Il nuovo comma 5 dell'articolo 165 del TUIR prevede che «la detrazione di cui al comma 1 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. L'esercizio della facoltà di cui al periodo precedente è condizionato all'indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali ancora non è avvenuto il pagamento a titolo definitivo».

Tale disposizione è in vigore a partire dal periodo di imposta 2015 per i soggetti il cui esercizio sociale coincide con l'anno solare, in quanto la normativa prevede che le disposizioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

Periodo di imposta nel quale può essere fatto valere il credito

VECCHIO REGIME

Periodo in
cui opera
la
detrazione

Anteriormente alle modifiche apportate dal Decreto Internazionalizzazione, il comma 4 dell'articolo 165, prevedeva che il credito di imposta dovesse essere fatto valere nella dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero, ma a condizione che l'imposta estera fosse pagata a titolo definitivo entro la data di presentazione della dichiarazione stessa.

Il comma 5 dell'articolo 165 prevedeva un'eccezione per i soli redditi esteri prodotti mediante una stabile organizzazione o da società controllate in regime di consolidato mondiale. In tal caso il credito d'imposta poteva essere fatto valere nella dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero, ma a condizione che l'imposta estera fosse pagata a titolo definitivo entro la data di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo.

Pertanto se il reddito della stabile organizzazione estera concorre a formare il reddito complessivo nel 2014, la detrazione come credito di imposta può essere fatta valere nel Modello Unico 2015 anche se il pagamento a titolo definitivo delle imposte avviene entro il 30 settembre 2016.

Periodo di imposta nel quale può essere fatto valere il credito

NOVITA'

Principio di competenza

-
Estensione a tutti i contribuenti

A seguito delle modifiche apportate all'articolo 165 dal Decreto Internazionalizzazione, tale metodologia di calcolo è stata estesa a tutti i contribuenti prevedendo la detraibilità per competenza. È consentita la detraibilità delle imposte estere nel periodo in cui il reddito estero concorre al reddito complessivo in Italia purché le stesse siano pagate a titolo definitivo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo.

L'impatto di tale modifica dovrebbe essere piuttosto modesto in quanto per i soggetti non imprenditori gli sfasamenti temporali in sede di determinazione del reddito estero sono alquanto ridotti poiché nella maggior parte dei casi si tratta di ritenute operate al momento del pagamento.

Pertanto se il reddito estero concorre a formare il reddito complessivo nel 2015, la detrazione come credito di imposta può essere fatta valere nel Modello Unico 2016 anche se il pagamento a titolo definitivo delle imposte avviene entro il 30 settembre 2017.

La data ultima entro la quale deve avvenire il versamento a titolo definitivo delle imposte estere non viene modificata dall'eventuale tardiva presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni.

La norma in commento non disciplina espressamente le ipotesi in cui non si concretizzi il versamento delle imposte estere nei termini previsti dalla legge. Tuttavia nella circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il rischio di disconoscimento del credito grava sul contribuente e che in tale ipotesi gli effetti dell'opzione vengono meno retroattivamente rendendo indebita la detrazione operata.

Meccanismo di riporto avanti e indietro delle eccedenze e tipologie di eccedenze

NOVITA'

Riporto
eccedenze
d'imposta
-
Estensione
a tutte le
tipologie di
reddito

L'articolo 15, comma 1, lett b) del D.Lgs. n. 147/2015 ha modificato il comma 6 dell'articolo 165 del TUIR il quale detta regole in merito al meccanismo del riporto in avanti o all'indietro delle eccedenze di imposta estera.

Il nuovo comma 6 dell'articolo 165 del TUIR prevede che «l'imposta estera pagata a titolo definitivo su redditi prodotti nello stesso Stato estero eccedente la quota di imposta italiana relativa ai medesimi redditi esteri, 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».

Tale disposizione è in vigore a partire dal periodo di imposta 2015 per i soggetti il cui esercizio sociale coincide con l'anno solare, in quanto la normativa prevede che le disposizioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

VECCHIO REGIME

Riporto
eccedenze
d'imposta
solo per i
redditi
d'impresa

La possibilità di riporto in avanti e indietro delle eccedenze di imposta, prima delle modifiche apportate dal Decreto Internazionalizzazione, era prevista con riferimento ai soli redditi prodotti all'estero che concorrevano in Italia, alla formazione del reddito d'impresa. La norma si applicava sia nel caso in cui il reddito fosse prodotto all'estero mediante una stabile organizzazione, sia nelle ipotesi in cui l'impresa residente avesse prodotto all'estero singole componenti di reddito (ad esempio royalties), purché esse concorressero, nel territorio nazionale, alla formazione del reddito di impresa.

Meccanismo di riporto avanti e indietro delle eccedenze e tipologie di eccedenze

ECCEDENZE
D'IMPOSTA

Le eccedenze di imposta estera rispetto alla quota di imposta italiana o della quota di imposta italiana su quella estera possono derivare da:

- diverse aliquote di tassazione nel Paese estero;
- diversi criteri di determinazione del reddito (ad esempio una diversa imputazione temporale dei costi e dei ricavi o la non deducibilità dei medesimi costi).

Esistono due tipologie di eccedenze:

- l'eccedenza di imposta italiana che si forma quando la quota dell'imposta italiana è maggiore rispetto all'imposta estera;
- l'eccedenza di imposta estera che si riferisce a quella parte dell'imposta estera che non ha trovato capienza nella quota di imposta italiana o comunque nell'ammontare del credito d'imposta detraibile.

L'istituto consente la compensazione, fra loro, delle due tipologie di eccedenze mediante il riporto all'indietro o in avanti in un arco temporale di 16 anni.

Il Meccanismo di calcolo e del riporto esempio numerico (esempio numerico)

La regola fissata dall'articolo 165, comma 1 del TUIR, per calcolare il credito d'imposta sui redditi prodotti all'estero può essere schematizzata nella seguente formula:

$$\frac{\text{Reddito estero}}{\text{Reddito complessivo netto (perdite fiscali pregresse)}} \times \text{imposta lorda italiana}$$

**Reddito complessivo netto
(perdite fiscali pregresse)**

Esempio:

Reddito fonte estera = 100
Reddito fonte italiana = 300
Reddito complessivo netto = 400



Quota imposta
italiana

$$(100/400) \times 110 = 27,5$$

Imposta estera = 20
Imposta italiana sul reddito complessivo = 110 (27,5%)

Il credito d'imposta spetta per l'importo minore fra la quota di imposta italiana e l'imposta estera. Nell'esempio in oggetto, poiché la quota d'imposta italiana è maggiore rispetto all'imposta estera pagata sul medesimo reddito, il credito d'imposta spettante sarà pari a 20 e si genererà un'eccedenza di imposta italiana pari a 7,5 (27,5 - 20), ossia pari alla differenza tra la quota di imposta italiana e il credito d'imposta spettante nell'anno.

CALCOLO
CREDITO
D'IMPOSTA
-
CALCOLO
ECCEDENZE

Il Meccanismo di calcolo e del riporto esempio numerico (esempio numerico)

ECCEDENZE
D'IMPOSTA
-
ESEMPIO

	Anno x	Anno x + 1
Reddito fonte estera	100	100
Reddito fonte italiana	300	300
Reddito complessivo netto	400	400
Imposta estera	20	35
Imposta sul reddito complessivo	110 (400 x 27,5%)	110 (400 x 27,5%)
Quota imposta italiana	27,5 (110 x 100/400)	27,5 (110 x 100/400)
Credito d'imposta	20	27,5
Ecceденza d'imposta	7,5 (27,5 – 20) Italiana	7,5 (35 – 27,5) Estera
Compensazione eccedenze	-	7,5
Imposta netta	90 (110-20)	75 (110-27,5-7,5)

Nell'anno X + 1, l'eccedenza di imposta italiana incontra un'eccedenza di segno opposto, ossia un'eccedenza di imposta estera trasformandosi pertanto in credito di imposta.

Meccanismo di riporto avanti e indietro delle eccedenze e tipologie di eccedenza

NOVITA'

Riporto
eccedenze
d'imposta
-
Impatto
della
nuova
normativa

A partire dal periodo di imposta 2015 è stato eliminato il limite che ne riservava la fruibilità ai soli titolari di reddito d'impresa estendendone l'ambito applicativo a tutte le tipologie di reddito.

Il meccanismo di riporto avanti e indietro delle eccedenze è stato previsto per porre rimedio alle diverse regole di determinazione della base imponibile vigenti nei diversi Stati (ipotesi ricorrente nel caso di redditi conseguiti all'estero mediante stabile organizzazione). Tale modifica normativa, che estende il meccanismo anche alle altre tipologie di reddito, potrebbe avere effetti positivi in relazione al reddito di lavoro autonomo prodotto all'estero, ma risulta difficilmente applicabile alle altre tipologie di reddito.

Reddito d'Impresa – Principali Temi chiariti dalla Recente Circolare n. 9/E del 5/03/2015

CHIARIMENTI
RELATIVI ALLE
STABILI
ORGANIZZAZIONI

- ❑ **Il riconoscimento del credito alle stabili organizzazioni in Italia di imprese estere** (per il reddito estero imputabile alla S.O: italiana). Applicazione del principio di «non discriminazione» art. 24 del Modello Ocse. Tuttavia le imposte rilevanti per l'applicazione del *foreign tax credit* non potranno eccedere quelle che il paese della fonte avrebbe prelevato in virtù dell'applicazione della Convenzione con l'Italia e non della Casa Madre (es FR);
- ❑ **Il riconoscimento del credito alle S.O. all'estero d'impresе italiane nei casi in cui non vi sia coincidenza tra la fonte del reddito e la fonte dell'imposta.** Esempio: Società A italiana che concede alla società C (spagnola) un finanziamento tramite una Stabile organizzazione B domiciliata in Francia. Sugli interessi attivi incassati da B la ritenuta effettuata da C è scomputabile quale *foreign tax credit*.
- ❑ **Stabile organizzazione all'estero con periodo d'imposta non coincidente con quello della Casa Madre.** Es: SO con esercizio solare (31/12) e Casa Madre con esercizio a cavallo (30/6). L'imposta estera (calcolata ai fini esteri unitariamente per l'anno solare) può essere suddivisa sulla base dei ricavi delle due frazioni di periodo.

Reddito d'Impresa – Principali Temi chiariti dalla Recente Circolare n. 9/E del 5/03/2015

ALTRI CHIARIMENTI

- ❑ **Utili distribuiti da entità estere trasparenti.** Sono tassati in Italia ai sensi dell'art. 73 del Tuir, alla data d'incasso e trattati come utili distribuiti, ma al netto delle imposte estere pagate dal socio italiano.
- ❑ **Reddito estero da inserire al *numeratore* della formula (chiarimento).** Il reddito estero diverso da quello d'impresa (e di lavoro autonomo), deve essere al lordo dei costi sostenuti per la sua produzione (in ragione delle obiettive difficoltà nella determinazione).

ALTRI CHIARIMENTI Modalità di calcolo delle eccedenze e dei riporti

- ❑ La C.M. riporta numerosi esempi di calcolo, per casistiche particolari, fra le quali:
 - a) **numeratore del rapporto RE/RCN è pari a zero** (es redditi esteri non tassabili in Ita) – riporto in avanti dell'imposta estera;
 - b) **Denominatore rapporto RE/RCN è pari a zero:** riporto in avanti dell'imposta estera in quanto non vi è imposta italiana capiente;
 - c) **Utilizzo «calibrato» di perdite fiscali pregresse italiane per permettere lo scomputo del credito estero** (facoltà prevista nel comma 1 dell'art. 84 del Tuir).