



FISCO

Credito per le imposte pagate all'estero più facile con le Convenzioni

La circolare n. 9/2015 dell'Agenzia delle Entrate analizza per la prima volta in modo organico la disciplina dell'art. 165 del TUIR

/ Gianluca ODETTO

L'Agenzia delle Entrate ha diramato ieri, 5 marzo 2015, la corposa circolare n. 9, con la quale è stata **esaminata** per la prima volta in modo organico la **disciplina** del credito per le **imposte pagate all'estero** contenuta nell'art. 165 del TUIR, con orientamenti che riprendono per lo più quelli **maggiormente condivisi** dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

In merito ai redditi che si considerano **prodotti all'estero** (e che danno, quindi, diritto alla detrazione), l'Agenzia precisa che, in presenza di una Convenzione con l'altro Stato che elimina la doppia imposizione per i soggetti residenti in Italia con il metodo del **credito** (sono tali tutte quelle stipulate dall'Italia), si considerano prodotti all'estero tutti i redditi che sono stati tassati **dall'altro Stato** in conformità alla propria legislazione; in assenza, invece, di un Trattato bilaterale occorre applicare "al contrario" i criteri previsti dall'art. 23 del TUIR (i quali, va ricordato, enucleano i redditi prodotti dai **non residenti** che si considerano imponibili in Italia); accogliendo una soluzione condivisa in dottrina, si precisa che ciò non vale per i redditi prodotti **dalle società**, i quali con tale criterio potrebbero considerarsi prodotti all'estero solo in presenza di **stabili organizzazioni** nell'altro Stato (in sostanza, per i redditi quali dividendi, interessi e **royalties** si applica il criterio del trattamento isolato anche a questi fini).

Secondo la circolare, le imposte estere **accreditabili** (che in molti Stati hanno natura e presupposti molto diversi da quelli previsti negli Stati ad economia avanzata) sono quelle il cui presupposto si rinviene nel **possesso di un reddito**. Anche in questo caso, è concessa una **semplificazione** per le imposte prelevate in Stati legati all'Italia da una Convenzione, nel senso che l'imposta è **automaticamente accreditabile**, senza ulteriori indagini in merito alla sua natura, se menzionata nel Trattato (di regola, nell'art. 2 se quest'ultimo è conforme al modello OCSE).

Per quanto riguarda il **profilo probatorio**, la linea dell'Agenzia è invece **rigorosa**, ritenendo la circolare n. 9/2015 necessario **conservare**, ai fini della prova del pagamento dell'imposta estera e della sua "definitività", la copia della dichiarazione dei redditi presentata nell'altro Stato (se dovuta, naturalmente, in quanto in molti casi la **tassazione estera** avviene con ritenute a titolo d'imposta), la ricevuta del **versamento dell'imposta**, l'eventuale certificazione rilasciata dalla controparte estera, nonché l'eventuale richiesta di rimborso (tale ultimo documento dovrebbe invece individuare l'**imposta non accreditabile**, in quanto non definitiva). Si conferma, peraltro, che se il prelievo assolto

all'estero è superiore a quello previsto dalla **Convenzione** che lega l'Italia all'altro Stato, è accreditabile la sola ritenuta convenzionale, mentre l'eccedenza deve essere richiesta a rimborso nello Stato estero.

In quanto al **materiale calcolo del credito**, l'Agenzia delle Entrate precisa che, nel numeratore del rapporto previsto dall'art. 165 comma 1 del TUIR, il reddito estero (da rideterminare secondo le norme fiscali italiane) deve essere assunto **al lordo** dei costi di produzione (ciò non vale, naturalmente, per i redditi d'impresa, che vanno computati al netto, essendo per loro natura somma algebrica di **componenti positive e negative**). L'Agenzia rileva che attiverà le norme antielusive in caso di operazioni finalizzate alla **fruizione indebita** del credito d'imposta (che, assumendo il reddito estero al lordo dei costi di produzione, può incrementarsi), anche se non appare chiaro a questo punto quale sia il **comportamento da adottare** quando una particolare norma interna prevede **deduzioni particolari** (ad esempio, per i redditi derivanti dallo sfruttamento delle opere d'ingegno delle persone fisiche è prevista la deduzione forfetaria del 25%).

Credito spettante anche nelle dichiarazioni integrative

Prendendo implicitamente atto della giurisprudenza della Corte di Cassazione, poi, l'Agenzia delle Entrate ammette la spettanza del credito *ex post*, se il **reddito estero** originariamente **non dichiarato** emerge con una dichiarazione integrativa a sfavore (nei più ampi termini previsti per il ravvedimento dalla L. 190/2014).

Innovativo per quanto riguarda la **prassi** appare anche il principio per cui, se il soggetto **non residente** percepisce utili da una società di persone o partnership estera (tassati per trasparenza all'estero, ma per cassa in Italia), le imposte estere pagate dal socio sono considerate come **imposte** pagate dalla società e scomputate, ai fini della tassazione italiana, dall'**ammontare lordo** distribuito allo stesso (di fatto, il dividendo tassato in Italia si considera al netto delle imposte pagate dal socio all'estero).

Va da ultimo rilevato che il **credito** per le **imposte estere** si considera fruibile anche da parte delle stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti che **ritraggono** redditi di **fonte estera**, soluzione conforme all'impostazione dell'art. 24 del modello OCSE di Convenzioni contro le **doppie imposizioni**, che estende il principio di non discriminazione alle **stabili organizzazioni**.