



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 7/2015

OGGETTO: Crediti per imposte pagate all'estero, aspetti fiscali e modalità di calcolo.

- **Introduzione**

E' sempre più frequente che le imprese italiane svolgano la propria attività anche, o prevalentemente, su mercati esteri. Ciò comporta la necessità di rapportarsi alla normativa fiscale di altre nazioni in aggiunta a quella Italiana, evenienza che, in alcuni casi, può comportare un aggravio del carico impositivo.

Il **Testo Unico sulle Imposte sui Redditi** prevede delle regole specifiche per evitare la doppia imposizione, che si verifica quando il reddito dell'impresa Italiana viene sottoposto a tassazione sia in Italia, sia nel paese estero ove viene prodotto.

Ai sensi **dell'art. 165** del TUIR le società che pagano imposte all'estero, a titolo definitivo, hanno la possibilità di usufruire di un credito d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate, con la **Circolare 9/E 2015**, ha affrontato il tema in oggetto esaminando in modo organico la normativa e chiarendo alcuni aspetti particolarmente controversi.

Con la presente Nota Operativa si esamineranno la normativa di riferimento e il meccanismo di applicazione del credito.

- **Normativa fiscale.**

La normativa fiscale di riferimento, per quanto riguarda la tassazione sui redditi prodotti all'estero, **è costituita dall'art. 165 del TUIR.**

Se, con il paese estero, è stato stipulato un accordo contro la doppia imposizione, si dovrà tener conto anche delle specifiche disposizioni previste per il paese in questione.

L'art. 165 prevede il riconoscimento di un credito d'imposta, da calcolare, come si vedrà meglio in seguito, in base alle imposte pagate all'estero e in base all'incidenza del reddito prodotto all'estero sul reddito complessivo dichiarato in Italia.

Ai sensi del comma 2, del citato articolo, per poter usufruire del credito, è necessario che il reddito, tassato all'estero, possa essere considerato "prodotto" all'estero secondo la c.d. "lettura a specchio" dell'art. 23 del TUIR.

In presenza di una convenzione contro le doppie imposizioni, invece, si potranno considerare prodotti all'estero le tipologie di reddito trattate dallo specifico accordo, a prescindere dall'art. 23.

Se l'operazione svolta con il paese estero non è né trattata da uno specifico accordo né classificabile quale reddito prodotto all'estero, ai sensi dell'art. 23, allora le imposte versate all'estero non daranno diritto a un credito d'imposta, bensì ad un componente negativo, deducibile dal reddito d'impresa (circ. 9/E 2015).



Proprio la lettura a specchio dell'articolo citato, da considerare in assenza di una specifica convenzione contro la doppia imposizione, aveva destato dubbi per alcune tipologie di reddito.

Ai sensi dell'art. 23, infatti, **si considerano prodotti in Italia i seguenti redditi di soggetti non residenti** (in modo speculare si considerano prodotti all'estero i seguenti redditi dei soggetti residenti):

- a) Redditi fondiari;
- b) Redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni;
- c) Redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato;
- d) Redditi di lavoro autonomo prestati nel territorio dello Stato;
- e) Redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione stabilita;
- f) Redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato ;
- g) I redditi di cui agli art. 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti.

Secondo una letterale interpretazione dell'art. 23 del TUIR, un'impresa Italiana che svolge un'attività all'estero, senza avvalersi di una stabile organizzazione in tale paese, non avrebbe mai diritto al credito d'imposta.

Qualsiasi reddito prodotto da un'impresa commerciale, infatti, da qualsiasi fonte provenga, **è attratto al reddito d'impresa ai sensi dell'art. 81 TUIR** e, in assenza di stabile organizzazione, ricadrebbe inevitabilmente nell'ipotesi di cui alla lettera e).

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito, sul punto in questione, che, **se la tipologia di reddito sottoposto a tassazione nel paese estero ricade nelle specifiche tipologie elencate nell'art. 23, benché attratte al reddito d'impresa ai sensi dell'art. 81 del TUIR, daranno diritto al credito d'imposta anche in assenza di una stabile organizzazione.**

ES. Un'impresa Italiana, senza stabile organizzazione, che paga imposte all'estero per redditi fondiari, avrà diritto al credito d'imposta in quanto i redditi fondiari fanno parte dell'elenco di cui sopra. Se la medesima impresa, invece, effettua una semplice prestazione di servizi all'estero potrà esclusivamente dedurre le imposte pagate all'estero dal reddito complessivo.

DANNO DIRITTO AL CREDITO EX ART.165	SONO DEDUCIBILI DAL REDDITO COMPLESSIVO ITALIANO:
<ul style="list-style-type: none"> a) Imposte su redditi fondiari; b) Imposte su redditi di capitale corrisposti dallo Stato Estero, da soggetti residenti all'estero o da stabili organizzazioni dello Stato Estero; c) Imposte sui redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato <u>mediante una stabile organizzazione stabilita</u>; d) Imposte sui redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato Estero ; e) Imposte sui redditi di cui agli art. 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti residenti in Italia; f) Imposte sui redditi trattati in specifici accordi contro le doppie imposizioni. 	<p>Imposte sul reddito d'impresa, non rientranti nell'elenco di cui all'art.23, derivante da attività svolte in assenza di una stabile organizzazione all'estero.</p>

Una volta individuati i redditi che danno diritto al credito d'imposta è necessario evidenziare gli altri **tre requisiti indispensabili alla fruizione del credito**, indicati dall'art. 165 del TUIR:

1. **Le imposte pagate all'estero devono essere definitive e irripetibili.** Versamenti d'imposte estere a titolo d'acconto, rimborsabili, versate in eccesso a quanto dovuto o sottoposte a contenzioso non danno diritto al credito.
2. **Le imposte pagate all'estero devono essere relative a imposte sul reddito, o con natura simile** (par. 2.3 Circ. 9/E). Altri tipi di tributi dovranno essere trattati come costi deducibili (si pensi ad esempio ad un tributo corrispondente alla nostra imposta di registro).
3. **Il reddito tassato all'estero deve concorrere alla formazione del reddito complessivo Italiano.** In caso di redditi esteri esenti in Italia non varrà il diritto al credito d'imposta.

CONDIZIONI PER USUFRUIRE DEL CREDITO D'IMPOSTA PER IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO

1. Il reddito per il quale è stato versato il tributo deve essere prodotto all'estero (ex art. 23 TUIR) ovvero deve essere indicato nella convenzione contro la doppia imposizione.
2. L'imposta pagata all'estero è definitiva e irripetibile.
3. L'imposta pagata all'estero è un'imposta sul reddito (o assimilabile).
4. Il reddito tassato all'estero concorre alla formazione del reddito complessivo Italiano.

- Calcolo del credito e riporto delle eccedenze.

Una volta individuate le condizioni per poter usufruire del credito d'imposta è possibile procedere al calcolo dell'agevolazione.

In primo luogo è **indispensabile individuare la quota d'imposte pagate a titolo definitivo**, da individuare non in base alle eventuali certificazioni ricevute dai committenti esteri, quanto **in base alla normativa fiscale dello stato impositore**.

Le imposte versate danno diritto al **credito in Italia in proporzione all'incidenza del reddito estero su quello complessivo Italiano**.

Un aspetto particolarmente delicato è proprio quello relativo alla **stima del reddito prodotto all'estero**. Non tutte le imprese, in particolar modo quelle di piccole o medie dimensioni, hanno la possibilità di avere un sistema contabile tale da permettere una precisa allocazione di costi e conseguentemente una precisa individuazione dei redditi per area geografica.

Sarà pertanto buona prassi quella di conservare adeguata documentazione che giustifichi la stima del reddito estero con indicazione dei ricavi conseguiti all'estero e i relativi costi imputati in maniera analitica o forfetaria.

Ai sensi dell'art. 165 le imposte pagate all'estero sono detraibili *"dall'imposta netta fino a concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione"*.

Il credito spettante sarà pertanto pari al minore tra:

- a) Imposta pagata all'estero;

b) Quota d'Imposta lorda Italiana (pari all'imposta Italiana rapportata alla quota di reddito estero sul reddito complessivo);

c) Imposta netta Italiana.

Es.1 :

periodo d'imposta 2014:

- Reddito estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo = 100.000€;
- Imposta estera = 40.000€;
- Reddito complessivo in Italia (al netto delle perdite scomutate) = 400.000€;
- Incidenza del reddito estero sul complessivo: $100.000/400.000=0.25 = 25\%$;
- Imposta lorda Italiana = 110.000€;
- Imposta netta italiana = 100.000€;
- Quota imposta Italiana derivante da reddito estero = $110.000 \times 0.25 = 27.500€$;
- **Credito spettante** = **27.500€** (minore tra 40.000, 100.000 e 27.500);
- **Eccedenza d'imposta estera non utilizzabile** = $40.000-27.500 = 12.500€$.

Nell'esempio riportato, si può notare, che **l'imposta pagata all'estero è maggiore del credito spettante** in Italia, in quanto l'imposta estera è maggiore della quota di imposta Italiana.

In questi casi, per le sole imprese, è prevista la possibilità, ai sensi del comma 6 dell'art.165, **di riportare le eccedenze di imposta estera negli esercizi successivi** (fino a 8 anni), per utilizzarle quando la quota d'imposta Italiana risulterà maggiore dell'imposta estera, quando cioè si verifica un'**eccedenza d'imposta Italiana**.

Es. 2 (UTILIZZO ECCELENZE D'IMPOSTA ESTERA):

periodo d'imposta 2015 (per l'anno 2014 si consideri l'esempio N.1):

- Reddito estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo = 100.000€
- Imposta estera = 0€;
- Reddito complessivo in Italia (al netto delle perdite scomutate) = 400.000€;
- Incidenza del reddito estero sul complessivo: $100.000/400.000=0.25 = 25\%$;
- Imposta lorda Italiana = 110.000€;
- Imposta netta Italiana = 100.000€;

- Quota imposta Italiana derivante da reddito estero = $110.000 \times 0.25 = 27.500\text{€}$;
- Credito spettante senza utilizzo eccedenze = 0 (minore tra 0,100.000 e 27.500);
- **Eccedenza imposta estera 2014 = 12.500€;**
- **Credito spettante utilizzando eccedenze = 12.500€** (minore tra 12.500, 27.500 e 100.000).

Può accadere, al contrario del caso appena esaminato, **che si determini un'eccedenza della quota d'imposta Italiana rispetto a quella estera**. Anche in questo caso l'eccedenza potrà essere riportata nei successivi 8 anni.

Es.3 (ECCEDENZA D'IMPOSTA ITALIANA):

periodo d'imposta 2014 (maturazione eccedenza):

- Reddito estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo = 100.000€;
- Imposta estera = 10.000€;
- Reddito complessivo in Italia (al netto delle perdite scomutate) = 400.000€;
- Incidenza del reddito estero sul complessivo: $100.000/400.000=0.25 = 25\%$;
- Imposta lorda Italiana = 110.000€;
- Imposta netta Italiana = 100.000€;
- Quota imposta Italiana derivante da reddito estero = $110.000 \times 0.25 = 27.500\text{€}$;
- **Credito spettante = 10.000** (minore tra 10.000, 100.000 e 27.500);
- **Eccedenza d'imposta Italiana = $27.500-10.000 = 17.500$.**

periodo d'imposta 2015 (utilizzo eccedenza):

- Reddito estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo = 100.000€;
- Imposta estera = 40.000€;
- Reddito complessivo in Italia (al netto delle perdite scomutate) = 400.000€;
- Incidenza del reddito estero sul complessivo: $100.000/400.000=0.25 = 25\%$;
- Imposta lorda Italiana = 10.000€;
- Imposta netta Italiana = 9.000€;
- Quota imposta Italiana derivante da reddito estero = $10.000 \times 0.25 = 2.500\text{€}$
- **Credito spettante senza utilizzo eccedenze = 2.500** (minore tra 40.000, 9.000 e 2.500);

- **Eccedenza imposta estera 2015** = $40.000 - 2.500 = 37.500\text{€}$;
- **Eccedenza d'imposta Italiana 2014** = **17.500€**;
- **Credito d'imposta anno 2015** = $2.500 + 17.500 = 20.000\text{€}$;
- **Eccedenza d'imposta Estera residua** = $37.500 - 17.500 = 20.000\text{€}$.

Il rapporto tra reddito estero e reddito complessivo (al netto delle perdite pregresse) **gioca un ruolo decisivo nella determinazione del credito d'imposta.**

Tanto maggiore risulterà il rapporto tanto maggiore sarà la quota d'imposta Italiana e di conseguenza il credito d'imposta potenziale.

In determinati casi detto rapporto (che indica l'incidenza del reddito estero sul reddito complessivo) **può raggiungere un valore maggiore di uno.** Ciò si verifica, ad esempio, quando l'impresa matura un reddito all'estero pur essendo in perdita fiscale oppure quando il reddito complessivo è diminuito dall'utilizzo di perdite pregresse.

In questi casi, chiarisce la circolare in commento, il valore da applicare per il calcolo della quota d'imposta Italiana sarà "1".

Es. 5:

- Reddito estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo = 100.000€;
- Imposta estera = 40.000€;
- Reddito complessivo in Italia (al netto delle perdite scomutate) : 50.000€;
- Incidenza del reddito estero sul complessivo: $100.000/50.000 = \underline{2} = \underline{200\%}$;
- Imposta lorda Italiana = 10.000€;
- Imposta netta Italiana = 10.000€;
- Quota imposta Italiana derivante da reddito estero = $10.000 \times \underline{1} = 10.000\text{€}$;
- **Credito spettante** = **10.000€** (minore tra 10.000 e 40.000);
- **Eccedenza imposta estera da riportare** = $40.000 - 10.000 = 30.000\text{€}$.

Nel caso in cui un'impresa produca **reddito in diversi Stati Esteri**, il **computo della detrazione dovrà essere effettuato separatamente per ciascun paese.** Allo stesso modo si procederà nel calcolo delle eccedenze.

In alcuni casi, infine, **l'imposta estera può diventare definitiva in esercizi successivi a quello in cui il reddito estero ha contribuito a generare imponibile in Italia.**

In questi casi è necessario indicare in Unico (quadri CE) l'imposta resa definitiva e determinare il credito utilizzando come parametri per il calcolo (incidenza del reddito estero e quota d'imposta italiana) quelli dell'anno in cui il reddito estero ha prodotto imponibile in Italia.

Es. 5:

periodo d'imposta **2013**:

- Reddito estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo = 100.000€;
- Imposta estera = 500€;
- Reddito complessivo in Italia (al netto delle perdite scomutate) = 400.000€;
- Incidenza del reddito estero sul complessivo = $100.000/400.000=0.25 = 25\%$;
- Imposta lorda Italiana = 2.000€;
- Imposta netta Italiana = 2.000€;
- Quota imposta Italiana derivante da reddito estero = $4.000 \times 0.25 = 500€$;
- **Credito spettante = 500€** (minore tra 500 e 2.000).

periodo d'imposta **2015**:

- Reddito estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo = 20.000€
- Imposta estera 2015 = 0€;
- Imposta estera 2013 divenuta definitiva nel 2015 = 3.000;
- Reddito complessivo in Italia (al netto delle perdite scomutate) = 40.000€;
- Incidenza del reddito estero sul complessivo: $20.000/40.000=0.50 = 50\%$;
- Imposta lorda Italiana = 3.000€;
- Imposta netta Italiana = 2.000€;
- Quota imposta Italiana derivante da reddito estero = $3.000 \times 0.50 = 1.500€$;
- **Credito 2015 spettante = 0€** (minore tra 0, 3.000 e 1.500);
- **Eccedenza imposta Italiana 2015 = 1.500€**;
- **Credito per imposte estere del 2013 divenute definitive nel 2015 = 1.500€** (in base ai parametri del 2013 il credito massimo spettante non può superare i 2.000 euro e nel 2013 già è stato riconosciuto un credito di 500€);
- **Eccedenza d'imposta estera del 2013 ricalcolata = 1.000€ = 500€** (imposta estera definitiva nel 2015)+**3.000€**(imposta estera resa definitiva nel 2015)-**500€**(credito riconosciuto nel 2013)-**1.500€**(credito riconosciuto nel 2015);

- **Credito spettante per utilizzo eccedenze 2013 e 2015 = 1.000€** (il minore tra l'eccedenza Italiana e quella estera);
- **Credito totale utilizzabile nel 2015 = 1.500+1.000 = 2.500;**
- **Eccedenza imposta Italiana residua = 500€.**

Nel quadro CE, del modello Unico, dovranno essere indicati dettagliatamente i dati utilizzati per il calcolo del credito e le eccedenze con riferimento a ciascun periodo d'imposta.

La mancata presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero la mancata indicazione in dichiarazione dei redditi esteri faranno perdere il diritto al credito ai sensi del comma 8 dell'art. 165.

Tale irregolarità potrà essere sanata mediante la presentazione integrativa qualora fosse ancora possibile.

- Conclusioni .

La Circolare n.9/2015 dell'Agenzia delle Entrate ha affrontato in maniera organica la disciplina dei crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero.

La normativa in oggetto, che risulta particolarmente complessa e insidiosa, consente di usufruire di un credito d'imposta in base all'incidenza del reddito estero sul reddito complessivo Italiano. Eventuali eccedenze d'imposta estera o italiana possono essere riportate negli esercizi futuri per un massimo di otto anni.

Gli iscritti all'Accademia di Ragioneria potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti