



CEPPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

STRUMENTI

IL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO

Data ultimo aggiornamento:
30 giugno 2019

Ultimo documento considerato
circolare Ag. Entrate 31 maggio 2019 n. 13.

INDICE

IL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO

1. PREMESSA.....	3
2. I REQUISITI PER IL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO	3
2.1 LA DEFINITIVITÀ DELLE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	3
2.2. L'ASSIMILAZIONE DELLE IMPOSTE VERSATE ALL'ESTERO ALL'IMPOSTA SUL REDDITO ITALIANA.....	5
2.3 IL CONCORSO DEL REDDITO ESTERO ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO.....	5
3. LA DETERMINAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA	6
3.1 IL RAPPORTO TRA REDDITO ESTERO E REDDITO COMPLESSIVO.....	6
3.2 GLI ELEMENTI RILEVANTI AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA	7
3.3 IL CREDITO D'IMPOSTA ESTERO NELL'ACCERTAMENTO.....	8
4. IL RIPORTO DELLE IMPOSTE ESTERE	9
5. IL RAPPORTO TRA LA NORMA E LA DISCIPLINA CONVENZIONALE	10

IL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO

a cura di CLA Consulting S.r.l.

1. PREMESSA

L'articolo 165 del Tuir disciplina il credito d'imposta che viene riconosciuto ai contribuenti residenti per i redditi prodotti all'estero per i quali sussiste l'obbligo di dichiarazione in Italia¹.

Lo strumento del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero trova il proprio fondamento nella necessità di evitare, o quanto meno attenuare, i fenomeni di doppia imposizione internazionale dei redditi. Infatti, in applicazione dell'articolo 3 del Tuir, il reddito complessivo dei soggetti residenti è costituito dalla somma dei redditi posseduti, ovunque prodotti (c.d. principio della tassazione su base mondiale).

Attraverso il riconoscimento del credito, l'imposta assolta all'estero, per i redditi ivi prodotti, può essere portata in detrazione dall'imposta netta dovuta in Italia.

La disposizione è rivolta a tutti i soggetti passivi (sia Irpef sia Ires), fatte salve le particolarità che sono specificamente previste per i soli soggetti titolari di reddito d'impresa².

In particolare, per le imposte pagate all'estero dalle società di persone, le associazioni previste dall'articolo 5 del Tuir e le società di capitali che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale, la detrazione è riconosciuta in capo ai singoli soci.

L'impianto del credito d'imposta disciplinato dall'articolo 165 del Tuir prevede:

1. la rilevanza delle perdite pregresse nel calcolo del reddito complessivo;
2. l'individuazione giuridica dei redditi esteri;
3. la possibilità, a determinate condizioni, di effettuare la detrazione del credito d'imposta nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è dichiarato il relativo reddito;
4. la previsione, per i redditi d'impresa, di un meccanismo di riporto, per un periodo pari ad otto esercizi, della quota d'imposta estera eccedente la quota d'imposta italiana relativa al reddito estero;
5. l'espresso riconoscimento del credito d'imposta in misura proporzionale alla quota di reddito estero che concorre alla formazione della base imponibile in Italia.

2. I REQUISITI PER IL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO

Il riconoscimento del credito di imposta è subordinato al rispetto dei seguenti requisiti:

- 1) le imposte estere devono essere versate a titolo definitivo;
- 2) le imposte versate all'estero devono avere la natura di imposte sul reddito;
- 3) il reddito estero deve concorrere a formare il reddito complessivo del residente.

2.1 La definitività delle imposte pagate all'estero

L'articolo 165 del Tuir prevede, ai fini della determinazione del credito per le imposte pagate all'estero, la sola rilevanza delle imposte relative ai redditi che sono stati prodotti all'estero nel periodo di imposta a

¹ Si veda la circolare Ag. Entrate 05/03/2015, n. 9.

² A titolo esemplificativo, nel caso di compensi reversibili assoggettati a tassazione in capo al lavoratore in un Paese estero, il credito per le imposte estere deve essere riconosciuto in capo alla società italiana a cui il dipendente riversa il compenso (risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 167 del 2019).

cui il reddito è riferito, a condizione che il pagamento a titolo definitivo sia stato effettuato prima della presentazione della relativa dichiarazione.

Viceversa, non assumono rilevanza le imposte che sono state pagate in acconto, a titolo provvisorio e, in genere, quelle per le quali è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale. In altri termini, il concetto di definitività dell'imposta pagata coincide con la irripetibilità dell'imposta stessa³.

Al contrario, è 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 dell'Amministrazione fiscale degli Stati esteri.

Se le imposte relative ai redditi di un periodo di imposta sono state pagate (in tutto o in parte) in via definitiva (anche a seguito di rettifiche o di accertamenti da parte dello Stato estero) dopo la presentazione della relativa dichiarazione, il credito potrà essere richiesto:

- nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato il pagamento a titolo definitivo;
- a condizione che questo pagamento venga effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello di competenza.

L'esercizio di questa facoltà è condizionato all'indicazione, nella relativa dichiarazione dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali ancora non è avvenuto il pagamento a titolo definitivo.

Le imposte estere devono considerarsi "pagate a titolo definitivo" nel periodo d'imposta in cui le stesse sono state versate al Fisco estero⁴, a nulla rilevando il periodo d'imposta in cui il beneficiario del reddito estero è venuto in possesso della relativa certificazione (infatti, la certificazione ha una valenza meramente probatoria e, pertanto, non determina la definitività del pagamento del tributo)⁵.

Ai fini della spettanza della detrazione, è necessario predisporre e conservare **un'idonea documentazione** atta a comprovare la definitività del pagamento delle imposte estere quale, a titolo esemplificativo:⁶

- un prospetto recante l'indicazione, separatamente Stato per Stato, dell'ammontare dei redditi prodotti all'estero, dell'ammontare delle imposte pagate in via definitiva in relazione ai medesimi, della misura del credito spettante, determinato sulla base della formula di cui al primo comma dell'articolo 165 del Tuir (Reddito Estero/Reddito Complessivo Netto x Imposta Italiana);
- la copia della dichiarazione dei redditi presentata nel Paese estero (qualora sia previsto questo adempimento);
- l'eventuale richiesta di rimborso, qualora non sia stata inserita in dichiarazione;
- la ricevuta di versamento delle imposte pagate all'estero;
- l'eventuale certificazione rilasciata dal soggetto che ha corrisposto i redditi di fonte estera.

Nel caso in cui dovesse mancare la copia della dichiarazione dei redditi presentata all'estero (in quanto ivi non prevista), questa circostanza potrà essere attestata con una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (ai sensi dell'articolo 47 del DPR n. 445/2001). Anche in questo caso, dovrà essere conservata la ricevuta di versamento delle imposte che sono state pagate all'estero⁷.

³ Circolare ministeriale 08/02/1980, n. 3/7/360. Si vedano anche: circolare ministeriale 12/12/1981 n. 42 e la risoluzione ministeriale 25/09/2001 n. 134.

⁴ Si veda: Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 2843/2018.

⁵ Nella risposta all'interpello 01/02/2019 n. 23, è stato chiarito che, qualora una società residente in Italia dovesse prestare servizi tecnici in uno Stato la cui Convenzione con il nostro Paese è conforme al modello OCSE, e senza che ciò configuri una stabile organizzazione in questo Stato, le ritenute subite all'estero non possono essere portate in detrazione dalle imposte italiane in quanto non risulta soddisfatto il requisito della definitività dell'imposta. In questo caso, qualora venisse operata una ritenuta nello Stato estero, quest'ultima potrà essere richiesta a rimborso all'amministrazione dello Stato estero in quanto non dovuta in base alla Convenzione.

⁶ Circolari Ag. Entrate 12/06/2002, n. 50/E, risposta 18, e circolare 05/03/2015 n. 9/E, paragrafo 5.

⁷ Circolare Agenzia delle Entrate 02/03/2016 n. 3, risposta 1.14.

2.2. L'assimilazione delle imposte versate all'estero all'imposta sul reddito italiana

Il credito per imposte pagate all'estero può essere riconosciuto in relazione alle imposte che sono state effettivamente pagate all'estero che soddisfano contemporaneamente i requisiti della “*similarità*” dell'imposta estera rispetto a quella pagata in Italia e della “*definitività*” del pagamento del tributo estero.⁸

Il presupposto della “*similarità*” deve ritenersi soddisfatto nel caso in cui l'imposta estera abbia in concreto natura di imposta diretta sul reddito e, pertanto, in linea di principio, nel caso in cui rientri nell'ambito applicativo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni che sono state stipulate dall'Italia.⁹

A titolo esemplificativo, è stata riconosciuta la possibilità di scomputare dalle imposte italiane:

- i *prélèvements sociaux* gravanti sui redditi derivanti sulle plusvalenze immobiliari e sui redditi da locazione¹⁰;
- le ritenute su interessi subite da società italiane nel Regno Unito.¹¹

2.3 Il concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo

Le imposte pagate all'estero a titolo definitivo sono ammesse in detrazione in quanto afferenti a redditi prodotti all'estero che **concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile in Italia**. Nello specifico:

- la detrazione non può mai superare il rapporto tra i **redditi prodotti all'estero** ed il **reddito complessivo** indicato nella norma¹²;
- il credito d'imposta estero non è applicabile in presenza di redditi tassati mediante l'applicazione di una **ritenuta a titolo di imposta** ovvero con **imposta sostitutiva** (per questi redditi, è prevista la facoltà del contribuente di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva)¹³;
- nel caso in cui il reddito prodotto all'estero dovesse concorrere parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera deve essere **ridotta in misura corrispondente**¹⁴.

Ai fini della concreta determinazione e fruibilità del credito di imposta per le imposte pagate all'estero, è irrilevante il fatto che le imposte estere siano state versate all'amministrazione fiscale di uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata¹⁵.

⁸ Risoluzione Ag. Entrate 07/03/2008, n. 83/E e circolare 04/08/2016, n. 35/E.

⁹ Si ricorda che, nel caso in cui dovessero sussistere obiettive condizioni di incertezza in merito alla natura di un tributo estero non oggetto delle anzidette convenzioni, è possibile inoltrare all'Amministrazione finanziaria istanza d'interpello (ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212).

¹⁰ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 161, 28/12/2018.

¹¹ Risoluzione ministeriale n. 12/017, 8/6/1993.

¹² In tal senso si veda anche: Cassazione, 11/05/2012 n. 7355.

¹³ A titolo esemplificativo il credito d'imposta estero è stato escluso in caso di cessione di immobili situati all'estero relativamente ai quali, ricorrendone i presupposti, il cedente italiano ha optato per la tassazione della plusvalenza attraverso l'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 1, comma 496, della legge n. 266/2005 (ris. Ag. Entrate n. 119/E, 25/05/2007). Ugualmente, nella risoluzione 15/03/2019 n. 36/E, l'Agenzia delle Entrate ha escluso la possibilità di usufruire del credito per le imposte assolate all'estero in relazione alle ritenute d'acconto applicate su compensi professionali da parte del Committente di San Marino, in quanto quest'ultimi, essendo soggetti all'applicazione del regime forfetario in Italia, erano esclusi dal reddito complessivo ivi tassato.

¹⁴ A titolo esemplificativo, in caso di applicazione della retribuzione convenzionale, ai fini del calcolo del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, l'imposta estera deve essere ridotta in misura corrispondente al rapporto tra la retribuzione convenzionale ed il rapporto di lavoro dipendente (circolare Ag. Entrate 05/03/2015 n. 9, paragrafo 5).

¹⁵ Risoluzione ministeriale 28/06/2007, n. 147/E.

Infine si ricorda che:

- in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero, nella dichiarazione: non è possibile usufruire della detrazione per le imposte pagate all'estero (articolo 165 del Tuir, comma 8, del Tuir) ma sarà possibile chiederne il relativo rimborso entro 48 mesi dal relativo pagamento¹⁶;
- in caso di presentazione tardiva della dichiarazione: il credito di imposta spetta soltanto se la dichiarazione dei redditi viene presentata entro i novanta giorni successivi al termine ordinario.

3. LA DETERMINAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

3.1 Il rapporto tra reddito estero e reddito complessivo

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, l'ammontare della detrazione deve essere determinato separatamente per ogni Stato.

In altri termini, il calcolo per la determinazione del credito d'imposta spettante deve essere ripetuto tante volte quanti sono i Paesi esteri in cui si percepiscono redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo.

L'ammontare della detrazione ammessa è, quindi, pari alla somma delle singole detrazioni determinate con riferimento ai diversi Paesi di produzione dei redditi.

Le imposte pagate all'estero possono essere portate in detrazione dall'imposta dovuta in Italia in proporzione al rapporto tra il reddito prodotto all'estero ed il reddito complessivo dichiarato dal contribuente.

Pertanto, la formula per la determinazione del credito di imposta è la seguente:

	Reddito estero (RE)		
Credito d'imposta massimo	$\frac{\text{Reddito estero (RE)}}{\text{Reddito complessivo al netto delle perdite pregresse (RCN)}}$	×	Imposta italiana

Come già accennato, nel caso in cui il reddito prodotto all'estero dovesse concorrere parzialmente a formare il reddito complessivo, anche l'imposta estera dovrà essere ridotta in misura corrispondente.

A titolo esemplificativo, per i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero determinati in base alle retribuzioni convenzionali, sarà necessario rapportare il reddito estero, determinato in misura convenzionale, al reddito che risulterebbe tassabile, in via ordinaria, se la medesima attività lavorativa fosse prestata in Italia.

¹⁶ In tal senso; Cass., sez. trib., 2277, 31/01/2011. Sulla questione, con riferimento alla decadenza dal diritto di scomputare il credito per le imposte estere in caso di omessa dichiarazione del reddito estero, la giurisprudenza ha altresì sottolineato che la mancata considerazione delle imposte pagate all'estero viola i principi di uguaglianza e capacità contributiva previsti dalla Costituzione (CTP Milano, Sez. XVII, sentenza n. 2944/2015 e CTR Lombardia n. 1443/2018).

La riduzione dell'imposta estera opera anche per i redditi prodotti dai dipendenti italiani che prestano la propria attività lavorativa all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, per un periodo superiore a 183 giorni. Infatti, nei confronti di questi soggetti, il reddito effettivo prodotto all'estero non concorre interamente a formare il reddito complessivo in Italia, ma soltanto nel limite della retribuzione convenzionale determinata forfetariamente (ex articolo 51, comma 8-bis, TUIR). Di conseguenza, per questa tipologia di reddito, il credito per le imposte pagate all'estero deve essere riconosciuto soltanto in misura proporzionale alla relativa quota parte che concorre alla formazione della base imponibile.

In presenza di convenzioni contro le doppie imposizioni, qualora il prelievo sia stato effettuato nell'altro Stato contraente in misura eccedente l'aliquota prevista dal trattato, la maggiore imposta subita (ovvero la differenza tra il prelievo effettivamente subito e l'aliquota convenzionale) non può essere recuperata attraverso il credito d'imposta, bensì mediante **un'istanza di rimborso** da presentare alle autorità fiscali estere con le modalità e nei termini che sono previsti dalla relativa legislazione¹⁷.

Analogamente, se in base ad una convenzione contro le doppie imposizioni gli utili di un'impresa italiana dovessero essere tassabili nello Stato estero solo in presenza di una stabile organizzazione, qualora (in base alla convenzione) non esistesse una stabile organizzazione all'estero, mancherebbero i presupposti per l'applicazione del credito d'imposta estero, in quanto non si configura alcuna potestà impositiva da parte dello Stato estero con riguardo a redditi d'impresa prodotti. In questa ipotesi la società italiana dovrà chiedere il rimborso alle autorità estere di quanto "indebitamente" pagato¹⁸.

3.2 Gli elementi rilevanti ai fini della determinazione del credito di imposta

Gli elementi da prendere in considerazione per l'applicazione del credito di imposta sono i seguenti:

- il reddito complessivo;
- l'imposta italiana;
- il reddito prodotto all'estero.

L'imposta italiana deve essere considerata in base all'ammontare effettivamente liquidato, e rappresenta il livello massimo del credito di imposta. In particolare, il credito per le imposte pagate all'estero è riconosciuto **fino a concorrenza della quota d'imposta lorda italiana corrispondente al rapporto tra il reddito prodotto all'estero ed il reddito complessivo**, e sempre comunque nel **limite dell'imposta netta italiana relativa all'anno di produzione del reddito estero**. Per l'individuazione di questo limite occorre considerare anche il credito già utilizzato in precedenti dichiarazioni riferito allo stesso anno di produzione del reddito¹⁹.

Nel caso in cui il reddito estero che ha concorso a formare il reddito complessivo in Italia (ovverosia il numeratore del rapporto - RE) dovesse essere costituito da:

- *un reddito diverso da quelli d'impresa*: lo stesso deve essere computato al "lordo" dei costi sostenuti per la sua produzione;
- *un reddito d'impresa prodotto all'estero mediante stabile organizzazione e/o da reddito di lavoro autonomo*:

Lo stesso deve essere assunto al netto dei costi sostenuti per la loro produzione, così come rideterminati con riferimento alla normativa fiscale italiana.

Quanto al denominatore del rapporto (RCN), il reddito complessivo deve essere considerato **al netto delle perdite relative a esercizi precedenti** eventualmente computate in diminuzione dal reddito del periodo.

Secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 165, i redditi devono considerarsi prodotti all'estero

¹⁷ Risoluzione Agenzia delle Entrate 03/07/2001, n. 104.

¹⁸ Risoluzione Agenzia Entrate 03/07/2008, n. 277/E.

¹⁹ Si veda anche Commissione Tributaria Provinciale di Milano, 23/04/2018 n. 1814.

sulla base di criteri reciproci a quelli contenuti nell'articolo 23 del Tuir (trattasi della c.d. lettura a specchio).

Al riguardo, è stato precisato che²⁰:

- la lettura a specchio non opera per i redditi disciplinati da una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni (infatti, in presenza di una convenzione, il credito per le imposte pagate nello Stato estero contraente è garantito, secondo le modalità previste dalla convenzione stessa, in relazione a tutti gli elementi di reddito che sono assoggettati ad imposizione in questo Paese);
- per i redditi d'impresa, il criterio della lettura a specchio determina la possibilità di considerare come "prodotti all'estero" i componenti di reddito che derivano da attività che sono state esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni nonché gli elementi di reddito oggetto di tassazione isolata nello Stato fonte estero²¹ (è questo il caso, ad esempio, degli interessi, dividendi e *royalties*). Al di là di queste ipotesi, per i redditi prodotti all'estero ma non per il tramite di una stabile organizzazione, il credito d'imposta per i redditi "prodotti all'estero" non può essere riconosciuto per difetto della condizione di reciprocità.

Esempio

Reddito estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo: € 200.000

Imposta estera: € 80.000

Reddito complessivo in Italia (al netto delle perdite scomputate): € 800.000

Incidenza del reddito estero sul reddito complessivo: $200.000/800.000 = 25\%$

Imposta lorda italiana: 220.000 €

Imposta netta italiana: 200.000 €

Quota imposta Italiana derivante dal reddito estero: $220.000 * 25\% = 55.000 €$

Credito spettante: 55.000 €

Eccedenza d'imposta estera non utilizzabile: $80.000 - 55.000 = 25.000 €$

3.3 Il credito d'imposta estero nell'accertamento

Nella **circolare 21 marzo 2019 n. 4**, sono stati esaminati gli effetti connessi all'accertamento di un maggiore reddito imponibile in Italia (con ciò intendendosi la rettifica di un reddito di fonte estera che concorre alla formazione del reddito complessivo in Italia) sullo scomputo delle imposte estere, nel caso di contribuenti italiani che dispongono di eccedenze di imposta estere non utilizzate.

La questione si pone in quanto la disposizione contenuta nel comma 7 dell'articolo 165 del Tuir riguarda la sola ipotesi in cui venga accertato un maggior reddito estero, ma non vi sono disposizioni normative specifiche in relazione al caso in cui, al contrario, dovesse essere accertato un maggior reddito italiano.

In particolare, in questa sede è stato chiarito che, in caso di accertamento di un **maggior reddito estero**, in via preliminare è necessario stabilire se lo stesso rilevi o meno anche in Italia. In tal senso, infatti:

- a) se la rettifica del reddito non assume rilevanza in Italia (in quanto, ad esempio, prevista da regole specifiche estere non applicabili in Italia): è necessario procedere ad una nuova liquidazione della detrazione spettante, con riconoscimento delle maggiori imposte estere che sono state pagate;
- b) se la rettifica del reddito estero assume rilevanza in Italia:

²⁰ Circolare Assonime del 16/06/2006, n. 24 e circolare Ag. Entrate 05/03/2015, n. 9.

²¹ Risoluzione Agenzia delle Entrate 01/06/2005, n. 69/E.

- nel caso in cui in Italia non sia scaduto il termine per l'accertamento: è necessario rettificare l'imponibile e la relativa imposta mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa all'annualità in cui si è avuto il pagamento originario (in caso di mancata iniziativa da parte del contribuente, la rettifica della dichiarazione potrà essere effettuata dall'Amministrazione Finanziaria ai sensi dell'articolo 41-bis del DPR n. 600/73);
- nel caso in cui in Italia sia già scaduto il termine per l'accertamento: le modifiche del procedimento di calcolo del credito d'imposta riguardano l'importo dell'imposta estera, che dovrà essere aumentata delle maggiori imposte estere pagate in via definitiva.

Viceversa, nel caso in cui dovesse essere accertato un **maggior reddito italiano** che incide sul calcolo della quota d'imposta italiana, in sede di contraddittorio sarà possibile richiedere:

- il **ricalcolo della detrazione del credito dell'imposta** che è stata pagata all'estero (così facendo, viene a ripristinarsi la situazione che si sarebbe avuta qualora il contribuente avesse dichiarato, fin dall'inizio, in maniera corretta l'imponibile effettivamente dovuto);
- nell'ipotesi di accertamento con adesione (se ancora disponibile in base ai criteri del riporto previsti dal comma 6 dell'articolo 165 del TUIR): **l'utilizzo in detrazione del credito per le imposte pagate all'estero dalla maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento**.

4. IL RIPORTO DELLE IMPOSTE ESTERE

Nel caso in cui l'imposta estera pagata a titolo definitivo dovesse eccedere la quota di imposta italiana relativa a redditi d'impresa prodotti all'estero, questa eccedenza può essere riportata "in avanti" (c.d. "carry forward") oppure "indietro" (c.d. "carry back")²².

Il comma 6 contiene, infatti, una disposizione che ha l'obiettivo di evitare gli inconvenienti derivanti dalle differenze che si possono verificare, in termini di valore assoluto, tra l'imposta estera e la corrispondente imposta italiana dovute ai più svariati motivi, quali, ad esempio, le differenti aliquote d'imposta vigenti rispetto all'aliquota italiana.

Nel dettaglio il comma in esame prevede la necessità di rilevare due opposte eccedenze, ovvero:

- a) l'imposta estera pagata a titolo definitivo che eccede la quota di imposta italiana relativa al reddito prodotto nel medesimo Paese;
- b) la quota d'imposta italiana che eccede le imposte estere pagate sul reddito Paese.

Di conseguenza, nel corso di ogni periodo d'imposta, dovranno essere determinate le eccedenze di imposta estera o di imposta italiana che sono riportabili con riferimento al reddito d'impresa prodotto in ogni Stato estero.

L'istituto consente quindi di compensare queste due eccedenze, con il riporto all'indietro o in avanti, in un arco temporale che copre complessivamente sedici esercizi.

In particolare, se le imposte estere eccedono la quota d'imposta italiana relativa al reddito estero, l'eccedenza:

- costituisce un credito d'imposta se nel corso degli 8 esercizi precedenti l'imposta italiana pagata sullo stesso reddito (prodotto nello stesso Paese) è stata superiore all'imposta estera. Il credito d'imposta spetta fino a concorrenza dell'eccedenza dell'imposta italiana verificatasi negli 8 esercizi precedenti;
- può essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed utilizzata in compensazione dell'eccedenza dell'imposta italiana rispetto all'imposta pagata nello stesso Stato estero sullo stesso reddito.

Si verifica un'**eccedenza di imposta estera** nell'ipotesi in cui l'imposta assolta all'estero dovesse essere

²² Articolo 165, comma 6, del Tuir

maggiore dell'imposta effettivamente scomputabile dall'imposta dovuta sul reddito complessivo in base al rapporto previsto dal comma 1 dell'articolo 165. In questo caso la differenza di imposta estera non utilizzata che eccede quella consentita dal rapporto potrà essere utilizzata nei successivi periodi d'imposta sino all'ottavo.

Viceversa, si verifica **un'eccedenza di imposta italiana** quando l'imposta assoluta all'estero è inferiore a quella scomputabile dall'imposta dovuta sul reddito complessivo in Italia. In questo caso, la differenza costituisce un "bonus" da utilizzare nei successivi periodi d'imposta, sempre non oltre l'ottavo, quando si presenteranno condizioni opposte, vale a dire quando l'imposta assoluta all'estero sarà superiore a quella scomputabile in base al rapporto previsto dal comma 1 dell'articolo 165 in esame²³.

Esempio

Se nello Stato A è stato prodotto un reddito di 100, con imposta estera pari a 25, e nello Stato B è stato prodotto un reddito di 200, con imposta estera pari a 75, mentre in Italia il reddito nazionale è stato pari a 300 con imposta netta italiana pari a 165 calcolata sul reddito complessivo di 600, al contribuente italiano spetterà un credito per imposte estere effettuato "per country" così determinato:

- quota d'imposta italiana relativa al reddito dello Stato A: $100/600 \cdot 165 = 27,5$;
- quota d'imposta italiana relativa al reddito dello Stato B: $200/600 \cdot 165 = 55$.

L'imposta pagata nello Stato A (pari a 25) sarà interamente detraibile in quanto inferiore al rapporto "per country" di 27,5, mentre l'imposta pagata nello Stato B (pari a 75) sarà detraibile solo fino a 55. Inoltre, la somma delle imposte detraibili pari ad 80 (25+55), risulta comunque non superiore all'imposta netta effettivamente dovuta in Italia (pari a 165).

5. IL RAPPORTO TRA LA NORMA E LA DISCIPLINA CONVENZIONALE

Nell'ipotesi in cui un soggetto residente in Italia dovesse percepire redditi di fonte estera e i rapporti fiscali fossero regolati da una convenzione contro le doppie imposizioni, la norma convenzionale prevale sull'ordinamento interno. L'articolo 165 del Tuir deve essere applicato nel caso in cui non esista una convenzione che regoli la materia del tax credit, in quanto costituisce una norma unilaterale finalizzata a risolvere in via generale il problema della doppia imposizione in assenza di uno specifico accordo internazionale.

Tuttavia, sulla base di quanto previsto dall'articolo 169 del Tuir, nel caso in cui il regime previsto dalla normativa interna dovesse essere più favorevole rispetto a quello convenzionale, è sempre possibile optare per l'applicazione della norma interna.

Si ricorda che, in presenza di una convenzione contro le doppie imposizioni, qualora nell'altro Stato contraente il prelievo dovesse essere stato effettuato in misura superiore a quello previsto a livello convenzionale, la maggiore imposta subita non può essere recuperata attraverso il credito d'imposta ma solo con un'istanza di rimborso da presentare alle Autorità fiscali estere secondo le modalità e nei termini previsti dalla normativa dello Stato estero²⁴.

²³ Si segnala che Assonime, nell'approfondimento n. 4 del 2012, ha affrontato il problema di come determinare l'eventuale eccedenza d'imposta italiana nel caso in cui il reddito di una o più stabili organizzazioni concorra alla formazione dell'imponibile unitamente alle perdite di casa madre o di altre stabili organizzazioni.

²⁴ Risposta Agenzia delle Entrate all'istanza di interpello n. 23 del 01/02/2019.