L'eliminazione della doppia imposizione

Posted by Paolo Battaglia on 23 September 2015 at 12:00 AM

L'applicazione del "*World Wide Taxation Principle*" comporta, a carico dei soggetti considerati fiscalmente residenti in Italia, l'obbligo di presentazione della dichiarazione per tutti i redditi, ancorché prodotti in altri Paesi, conseguiti nel corso del periodo d'imposta.

L'imposizione fiscale avviene secondo due principi fondamentali: quello di territorialità e quello di residenza. Il primo prende in considerazione il Paese in cui si produce il reddito, il secondo il Paese in cui risiede l'azienda: il risultato è che l'impresa potrebbe vedersi il reddito tassato due volte.

Con le Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni gli Stati mirano a ripartire le loro sfere di sovranità concordando criteri per definire, in ipotesi di reddito transnazionale, quale sia lo Stato che ha potestà impositiva. Uno dei due Stati deve rinunciare, in tutto ovvero in parte, alla propria potestà impositiva. Con tali accordi il contribuente versa comunque tutte le imposte, ciò che cambia è la ripartizione dei tributi tra uno Stato e l'altro. L'adozione di strumenti convenzionali consente a ciascuno dei Paesi interessati di perseguire due distinti obiettivi: evitare il rischio di doppia imposizione e prevenire l'evasione e l'elusione fiscale mediante l'individuazione, in rapporto a determinati comparti impositivi, di procedure per consentire lo scambio di informazioni e favorire la mutua assistenza tra le Amministrazioni fiscali degli Stati contraenti.

La disciplina del "credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero", contenuta nell'art. 165 del TUIR, ha proprio lo scopo di evitare, o quanto meno attenuare, la nascita di fenomeni di doppia imposizione internazionale dei redditi, consentendo che il reddito prodotto all'estero sia tassato anche nello Stato di residenza ma concedendo la detrazione delle imposte già pagate nel Paese di produzione.

La disciplina si applica indistintamente a tutti i soggetti sia Irpef che Ires, fatte salve le particolarità specificamente previste per i soggetti titolari di reddito d'impresa. Pertanto, rientrano nel suo ambito applicativo le persone fisiche (siano esse o meno esercenti arti o professioni o imprenditori), le società e gli enti commerciali e gli enti non commerciali. In particolare, con riferimento alle società di persone ed alle società ed associazioni ad esse equiparate, nonché alle società di capitali trasparenti, il comma 9 dell'art. 165 TUIR prevede che il credito detraibile si calcoli in capo al singolo socio.

La delimitazione degli ambiti di giurisdizione fiscale mediante il ricorso da parte dei diversi Paesi ai (medesimi) criteri di tassazione dell'utile mondiale per i residenti, e di territorialità per i non residenti, inevitabilmente crea il rischio di doppie imposizioni.

In tale prospettiva può, dunque, accadere che due differenti ordinamenti si considerino legittimati ad esercitare la propria pretesa impositiva sullo stesso presupposto ovvero si ritengano competenti all'esercizio delle prerogative tributarie nei riguardi del medesimo soggetto.

Le Convenzioni assumono carattere di specialità e, quindi, devono essere poste sul gradino più alto della gerarchia delle fonti del diritto, nell'ambito della materia da queste disciplinata.

Da ultimo: Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza n. 294/5/2012: «In caso di contrasto tra normativa interna e disposizioni contenute nelle Convenzione per evitare le doppie imposizioni, queste ultime devono prevalere sulla base del criterio di specialità, SENZA prendere in considerazione, come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, il criterio della successione delle leggi nel tempo». Tuttavia vale la deroga in positivo prevista dall'art. 169 TUIR in base al quale le disposizioni TUIR si applicano anche in deroga alla convenzione, se più favorevoli.

Il *Word Wide Taxation Principle* in Italia si fonda principalmente su 2 articoli del TUIR:

1) L'Art. 3. (Base imponibile) in base al quale "l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato".

Per l'ordinamento italiano, quindi, sono imponibili tutti i redditi posseduti nel periodo di imposta dal soggetto passivo residente, ovunque maturati ed a prescindere dal luogo in cui essi sono stati prodotti, al netto degli oneri deducibili e nei limiti delle convenzioni stipulate secondo il modello OCSE.

2) L'Art. 165 (Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero), in base al quale "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 fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero

ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione."

Il credito di imposta deve essere calcolato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta.

Qualora il contribuente, alternativamente, non presenti la dichiarazione dei redditi ovvero non indichi il credito nella stessa dichiarazione del periodo d'imposta in cui è sorto il diritto perde il beneficio della detrazione.

Il credito di imposta è riconosciuto fino a concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra reddito prodotto all'estero e il reddito complessivo (al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta). Per individuare tale importo si deve diminuire la quota di imposta lorda italiana del credito già utilizzato nelle precedenti dichiarazioni, riferito allo stesso periodo di produzione del reddito e allo stesso Stato estero.

Il riconoscimento del credito d'imposta è subordinato al carattere di definitività delle imposte estere, intendendo per tali quelle non più ripetibili (anche su redditi pregressi dichiarati in anni precedenti). Pertanto, rientrano nel mod. Unico 2014 le imposte resesi definitive entro il 30.09.2014. La definitività della tassazione deve essere valutata caso per caso ed è importante conoscere i differenti ordinamenti stranieri. In linea di massima possono considerarsi non definitivi i tributi pagati in acconto, in via provvisoria, quelli per i quali è previsto il conguaglio con la possibilità di rimborso totale o parziale.

Il credito spetta esclusivamente per quei redditi prodotti all'estero che concorrono alla formazione del reddito complessivo. Non è riconosciuto, quindi, per quei redditi di fonte estera esenti, soggetti ad imposizione sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito, con la risoluzione n. 104/E/2001, che l'ammontare delle ritenute subite all'estero così come l'ammontare del reddito ivi prodotto possono essere validamente documentati attraverso l'esibizione della certificazione rilasciata dall'intermediario, oppure con l'esibizione congiunta della fattura e di documenti di provenienza bancaria (o simili) attestanti il compenso netto effettivamente percepito. Può essere validamente utilizzata la "certificazione dei dividendi rilasciata dall'intermediario, ovvero altra documentazione rilasciata dall'Autorità fiscale estera dalla quale tali imposte risultino pagate in via definitiva. Il contribuente può, pertanto, riportare nella propria dichiarazione dei redditi l'imposto indicato nella certificazione".

Se l'ammontare del credito per le imposte pagate all'estero dovesse risultare superiore a quello dell'imposta netta sul reddito complessivo, gli artt. 11 e 80 del DPR n. 917/1986, rispettivamente per le persone fisiche e i soggetti Ires, consentono al contribuente, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del periodo d'imposta successiva o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi:

Art.11. comma 4. Dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti d'imposta spettanti al contribuente a norma dell'articolo 165. Se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.

Art. 80. Se l'ammontare complessivo dei crediti per le imposte pagate all'estero, delle ritenute d'acconto e dei versamenti in acconto di cui ai precedenti articoli è superiore a quello dell'imposta dovuta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo, di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi ovvero di utilizzare la stessa in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (credito in compensazione con altre imposte e contributi utilizzando il modello di pagamento F24).

Esempio 1:

esempio 1

Esempio 2. Con perdite pregresse:

esempio 2

Il credito d'imposta derivante dal reddito prodotto in un Paese estero può essere utilizzato esclusivamente in proporzione alla quota di reddito prodotta in detto Paese, non essendo possibili compensazioni con redditi prodotti in altri Paesi o considerare unitariamente i redditi prodotti in diversi stati esteri (cd. Principio «overall»). L'importo della detrazione deve essere, quindi, calcolato separatamente per ogni Stato estero in cui il reddito viene prodotto. Il calcolo per la determinazione del credito d'imposta spettante deve essere, cioè, ripetuto per ogni Paese in cui si percepiscono i redditi esteri e l'importo ammesso in detrazione sarà pari alla somma delle singole detrazioni calcolate con riferimento ai diversi Paesi di produzione dei redditi.

Nel caso di reddito d'impresa prodotto da imprese residenti nello stesso Paese estero (società consolidate, art. 118 1-bis lett. b, TUIR, Consolidato Fiscale Mondiale), l'imposta estera ivi pagata a titolo definitivo su tale reddito, eccedente la quota d'imposta italiana relativa al medesimo reddito estero, costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza dell'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.

Il calcolo per la determinazione del credito d'imposta detraibile dovrà essere ripetuto per ogni Paese e per ogni società in consolidato mondiale in cui si percepiscono redditi esteri.

Esempio 3. Per Country and Company Limitation:

esempio 3

Il riporto in avanti e all'indietro del credito previsto ai sensi dell'art. 165 comma 6 TUIR nel caso di reddito d'impresa prodotto nello stesso paese estero mediante una o più stabili organizzazioni, consente di evitare la doppia imposizione sul medesimo reddito assicurando l'esercizio del diritto di credito per imposte assolte all'estero anche in presenza di perdite pregresse / di periodo limitate ad alcuni esercizi, l'imposta estera definitiva eccedente la quota di imposta italiana relativa al reddito prodotto nello stesso Paese costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza della eccedenza d'imposta italiana rispetto a quella estera verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo. Viceversa, se negli esercizi precedenti non sia stata registrata un'eccedenza della quota italiana la differenza dell'imposta estera può essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed essere utilizzata quale credito d'imposta nell'esercizio in cui si produce l'eccedenza dell'imposta italiana rispetto a quella estera. In sintesi, l'eccedenza dell'imposta italiana sull'imposta estera è compensabile nei

successivi 8 esercizi se si verifica un'eccedenza dell'imposta estera su quella italiana. Allo stesso modo, l'eccedenza dell'imposta estera sull'imposta italiana è compensabile nei successivi 8 esercizi se si verifica un'eccedenza dell'imposta italiana su quella estera.

Esempio 4. Il riporto delle perdite:

esempio 4

Vale la pena di ricordare che il 5° co. dell'art. 165 prevede che "per i redditi prodotti all'estero mediante stabile organizzazione" (oltre che dalle società estere in regime di consolidato mondiale) la detrazione possa essere effettuata nel periodo d'imposta di competenza, ossia quello di concorso del reddito estere alla formazione del reddito complessivo, "anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo di imposta successivo". In altre parole, in caso di produzione del reddito d'impresa mediante una stabile organizzazione all'estero è consentito l'allungamento di un anno del termine entro cui deve avverarsi la "definitività" del pagamento, ferma restando la rilevanza del periodo di competenza.

Quindi, ai fini della detrazione, si considerano recuperabili le imposte pagate all'estero secondo la seguente tempistica:

• In assenza di stabile organizzazione (ad esempio, ritenuta), il versamento deve essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del soggetto italiano.

• In presenza di stabile organizzazione o società controllate facenti parte del consolidato mondiale, il versamento deve essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo.

Esempio 5. In presenza di S.O.:

esempio 5

Per concludere questa breve sintesi sulla normativa contro la doppia imposizione, si ricorda che nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera è ridotta in misura corrispondente (art. 167 comma 10 TUIR).

Esempio 6. Riduzione proporzionale:

esempio 6

Paolo Battaglia

Dottore Commercialista in Ragusa

studiobattaglia@crescitapmi.it

.