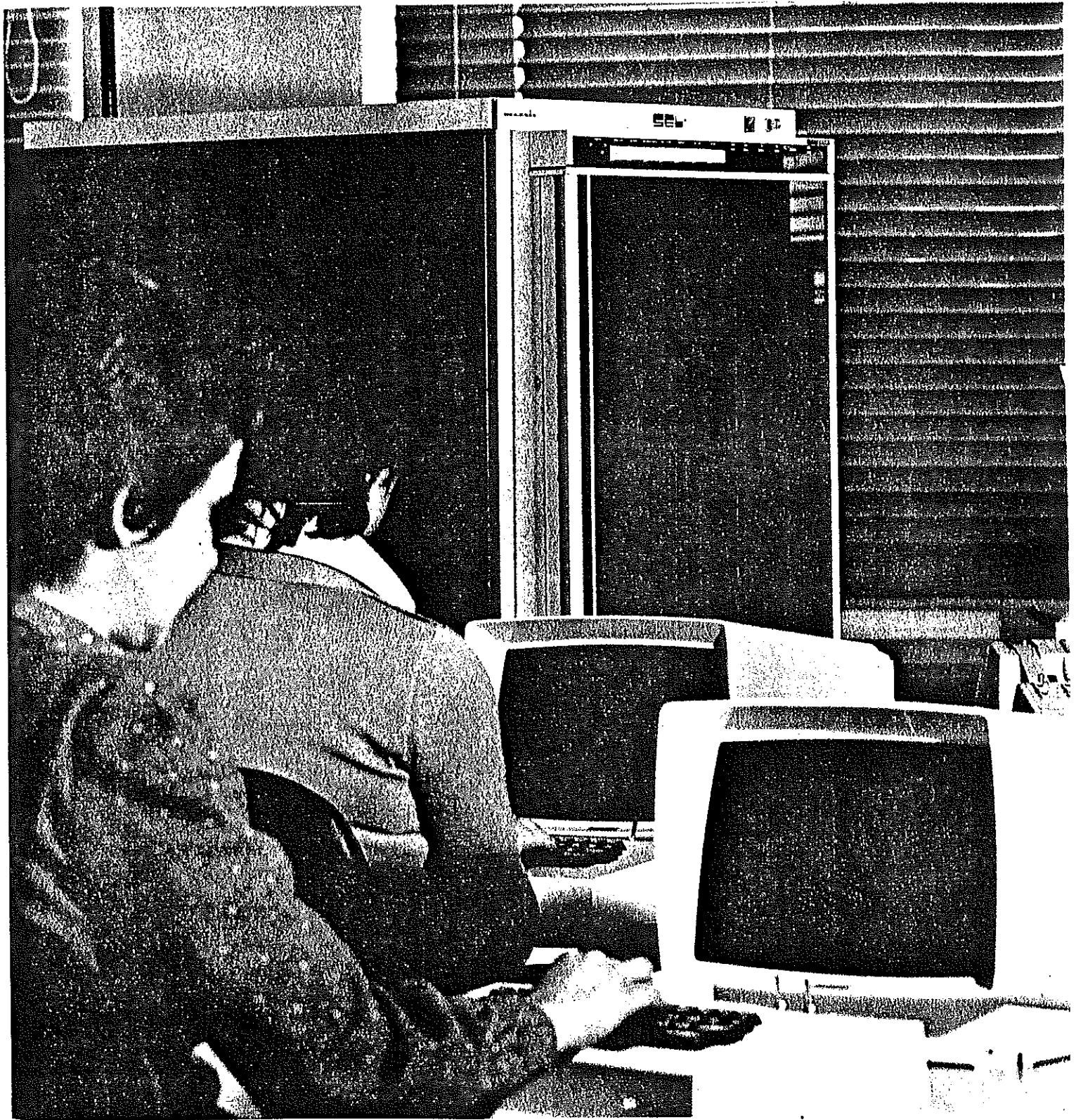


# IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli Editore - V.le Monza 106 - Milano

n. 4 - aprile 1975



# Il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

**Come vengono tassati in Italia i redditi prodotti all'estero, per evitare una doppia imposta, se tali redditi vengono sottoposti a tassazione nei paesi esteri? Una chiara risposta alla luce delle vigenti disposizioni fiscali / di FRANCO PONTANI**

Il presupposto di applicazione dell'Irpef (Imposta sul reddito delle persone fisiche) e dell'Irpeg (Imposta sul reddito delle persone giuridiche) è il possesso di redditi in denaro e in natura continuativi ed occasionali (cfr. DPR 29/9/1973 n. 597 e n. 598 art. 1) provenienti da qualsiasi fonte e quindi prodotti sia in Italia che all'estero e il soggetto passivo, a norma dell'art. 2 sia del DPR n. 597 che del DPR n. 598, residente in Italia, è tenuto al pagamento delle imposte per i redditi prodotti all'estero.

I redditi prodotti all'estero, tuttavia, sono colà sottoposti a tassazione in forma e misura diversa a seconda del regime fiscale in detti paesi esteri vigente. Al fine di evitare una completa doppia imposizione con l'art. n. 18 del DPR n. 597 e con l'art. n. 9 del DPR n. 598 si è istituito il principio del credito di imposta che matura a favore del contribuente a certe condizioni.

## I redditi conseguiti all'estero

L'articolo 18 del DPR 29/9/1973 n. 597 recita: « Se alla formazione della base imponibile concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate sono ammesse in detrazione dall'imposta di reddito delle persone fisiche a » ... certe condizioni:

I redditi sono identificati all'art. 6 dello stesso DPR n. 597:

- a. redditi fondiari
- b. redditi di capitale
- c. redditi di lavoro
- d. redditi di impresa
- e. redditi diversi

e per la quota di pertinenza del soggetto passivo, cioè a cui imputabili sia in forza dell'art. 4 e cioè:

- a. redditi della moglie, non legalmente ed effettivamente separata;
- b. redditi dei figli minori non emancipati e conviventi, dei figli naturali, adottivi, degli affiliati e dei figli dell'altro coniuge;

- c. redditi di cui il contribuente ha la libera disponibilità senza obbligo della resa di conto;

sia in forza dell'art. 5, inerente la ripartizione dei redditi prodotti in forma associata.

Il periodo cui si riferiscono i redditi in parola e cioè il periodo d'imposta è l'anno solare (cfr. art. 7 1C DPR n. 597) o il diverso periodo per le persone giuridiche.

Esaminando più in dettaglio quali redditi fanno parte di quella suddivisione in sei classi possiamo citare:

- a. redditi fondiari (art. 21 DPR n. 597):
  1. redditi dominicali dei terreni (cfr. anche art. 78 DPR n. 597);
  2. redditi agrari (cfr. anche art. 78 DPR n. 597);
  3. redditi dei fabbricati (cfr. anche art. 79 DPR 597);
- b. redditi di capitale (art. 41 DPR n. 597):
  1. redditi da capitali dati a mutuo o comunque impiegati in modo da dare reddito in misura definita;
  2. interessi ed altri redditi derivanti da depositi e c/c;
  3. redditi derivanti da partecipazioni in società ed associazioni (escluso il reddito di impresa);
  4. interessi, premi ed altri redditi derivanti da obbligazioni e titoli similari;
  5. interessi moratori;
  6. compensi per prestazioni di garanzie e fidejussioni;
  7. premi diversi da quelli su obbligazioni e vincite su giochi concorsi ecc.;
  8. rendite e prestazioni ex artt. 1861 e 1869 CC;
  9. altri interessi e rendite;
- c. redditi di lavoro:
  1. dipendente
  2. autonomo (per attività di professionista, artista, procuratore d'affari ecc.);
- d. redditi di impresa (derivanti dall'esercizio in forma individuale o associata, diretta o a mezzo filiali; dipendenze, deposito ecc. di attività commerciali

come definite dall'art. 2195 del CC);  
e. redditi diversi:

1. redditi da attività speculative (art. 76 DPR n. 597);
2. redditi da attività occasionali (art. 77 DPR n. 597);
3. altri redditi (art. 80 DPR n. 597).

I redditi così definiti concorrono alla formazione della base imponibile al lordo delle imposte pagate, maturate e maturande o comunque dovute allo o agli Stati esteri sulla base di idonea documentazione (cfr. anche art. 79 u.c. DPR n. 597) e partecipano alla determinazione dell'imposta a norma dell'art. 11 del DPR n. 597 o degli articoli 12 e segg. dello stesso DPR, valendo in ogni caso i concetti di determinazione del reddito complessivo previsto dall'art. 8, degli oneri e perdite deducibili previsti agli artt. 9 e 10 e delle detrazioni soggettive ed oggettive previste agli artt. 15 e 16 del DPR n. 597 e loro successive modifiche (l'ultima col DPR 23/12/1974 n. 689). In altre parole i redditi in questione vanno ricalcolati secondo i concetti preposti alla loro determinazione in Italia in quanto sono le leggi dello Stato in cui risiede il soggetto passivo a valere sulla quantificazione imponibile dei redditi prodotti all'estero.

Abbiamo parlato di idonea documentazione in quanto questa andrà esibita a riprova dei redditi conseguiti sia per l'ammontare degli stessi sia delle imposte pagate. In particolare l'art. 14 del DPR n. 600 prevede che nel caso di esercizio di impresa all'estero con stabili organizzazioni si debbano rilevare nel sistema contabile i fatti di gestione che creano costi e ricavi e quindi i risultati e di conseguenza i redditi imponibili per singolo paese e per singola stabile organizzazione.

## Il credito di imposta

Una volta identificato per singolo paese estero (cfr. art. 18 II c. del DPR 29/9/1973 n. 597) il reddito imponibile (secondo la normativa vigente in Italia) il concetto di credito di imposta vale per le imposte pagate in via definitiva, ma non per tutte le imposte e nel loro pieno ammontare.

Infatti:

- a. le imposte « sono ammesse in detrazione... alle condizioni e nei limiti in cui lo Stato estero che ha proceduto alla tassazione accorda il credito di imposta per i redditi della stessa natura provenienti dall'Italia », cioè in funzione dell'esistenza di quelle convenzioni stipulate tra l'Italia e gli altri paesi per evitare le doppie imposizioni<sup>1</sup>;

<sup>1</sup> Dette convenzioni (anche quelle ratificate nel 1974) incriscono il sistema fiscale in vigore prima del 1974 e pertanto nuove norme dovranno essere emesse in proposito e molti dubbi permangono in materia.

- b. vale il concetto di detrazione imposta da imposta e quindi le imposte pagate all'estero in via definitiva sono deducibili dalle imposte pagabili in Italia, per certe quote;
- c. se esiste la condizione di reciprocità di cui al punto a), secondo la misura della stessa, è concesso un credito di imposta compresa tra il 25 % e i 2/3 della quota di imposta italiana proporzionale al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo;
- d. se non esiste la condizione di reciprocità in generale o su un singolo cespite di reddito, cioè se lo Stato estero non accorda il credito l'imposta è ammessa in detrazione dalla Irperf per un ammontare non superiore al 25 % della quota di imposta italiana dovuta proporzionalmente al rapporto reddito prodotto all'estero e redditi complessivamente imputabili al soggetto.

In termini numerici, se il reddito complessivamente prodotto in Italia e all'estero è di L. 4.000.000 e quello prodotto all'estero è di L. 800.000 la proporzione è del 20 %. L'imposta relativa al reddito di L. 4 milioni è di lire 490.000. La proporzione inerente il reddito prodotto all'estero è di L. 98.000. Il credito competerà a seconda delle condizioni tra L. 65.000 (2/3) e lire 24.500 (25 %).

Il rapporto di credito competerà nei confronti dei singoli Stati esteri.

## L'articolo 9 del DPR 29.9.1973 n. 598

A norma dell'art. 9 le persone giuridiche residenti in Italia che risultano titolari di redditi prodotti all'estero vedono applicabile il credito di imposta con la stessa meccanica prevista dall'art. 18 del DPR n. 598 a cui si rinvia specificatamente.

## Le condizioni per l'esercizio di credito di imposta

Le condizioni per poter usufruire del credito di imposta si possono così riassumere:

- a. richiesta di detrazione da effettuarsi a pena di decadenza nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno o comunque al periodo di imposta in cui le imposte sono state pagate in via definitiva;
- b. nel caso in cui l'imposta dovuta in Italia per l'anno in cui il reddito estero ha concorso a formare la base imponibile sia stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione (cioè a nuovo conteggio) tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero<sup>2</sup> e la

<sup>2</sup> La norma non cita il caso del minor reddito in quanto il calcolo viene effettuato secondo le leggi italiane e quindi è prevedibile solo un maggior reddito derivante da accertamento effettuato nello Stato estero.

- detrazione si opera dall'imposta dovuta per l'anno cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta;
- c. se sia già decorso il termine per l'accertamento (la scadenza è 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi - art. 43, I c. DPR 29/9/1973 n. 600) la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia. In altre parole, facendo riferimento all'esempio numerico precedente, se il reddito prodotto all'estero è di L. 800.000 e l'imposta pagata all'estero in via definitiva è di L. 50.000 tale sarà l'ammontare della detrazione, che nel caso di condizione di credito massimo comporterebbe per il contribuente una perdita di L. 15.000;
- d. se l'ammontare detraibile è superiore a quello dell'imposta liquidata per l'anno od il periodo di imposta per il quale compete la detrazione, il contribuente ha diritto al rimborso dell'eccedenza. Il caso si presenta perché non sempre l'anno od il periodo di imposta in cui si consegue il reddito estero è quello della sua tassazione definitiva, anzi dovremmo dire che spesso non lo è quindi può accadere che nell'anno in cui matura il credito per i redditi conseguiti all'estero ed ivi tassati in via definitiva, l'imposta da liquidare sia inferiore al credito di diritto e quindi si crea il presupposto di un credito definitivo di imposta per il contribuente con un correlativo diritto di rimborso.

## Conclusioni

Per i soggetti passivi che percepiscono redditi all'estero, essendo residenti in Italia vale quindi la seguente procedura:

- a. distinzione dei redditi prodotti per Paese in cui sono conseguiti;
- b. distinzione dei redditi per natura;

- c. ricerca e identificazione delle clausole di reciprocità di credito per Paese e per tipo di reddito;
- d. denuncia dei redditi conseguiti al lordo delle imposte, cumulo con i redditi conseguiti in Italia e pagamento delle relative imposte;
- e. nel periodo di imposta in cui vengono in via definitiva pagate le imposte nei paesi esteri in cui i redditi sono stati conseguiti (e quindi termini condizionati alle normative di accertamento, definizione e contenzioso dei singoli Paesi), richiesta di credito di imposta secondo le graduazioni previste in condizione di o di non reciprocità (per considerare definitivamente pagate le imposte occorrerà un certificato dell'Ufficio Imposte del Paese estero);
- f. esercizio immediato del credito di imposta in Italia con la meccanica di detrazione dall'imposta dovuta nel periodo di imposta in cui si esercita il diritto e richiesta di rimborso in caso di incapacienza.

Tutto il procedimento in questione tuttavia presenta molti lati dubbi e molte carenze:

- a. le convenzioni di reciprocità per evitare le doppie imposizioni della riforma tributaria sono da ritenersi nelle singole meccaniche difficilmente applicabili in quanto inerenti imposte scomparse;
- b. i tempi di esercizio del ~~diritto~~ di credito essendo ancorati alla definizione delle imposte all'estero sono lunghi, diversi da paese a paese e per cespiti di reddito per cui si obbliga il residente italiano ad una serie incredibile di evidenze;
- c. l'esistenza poi di un limite minimo e massimo rende al momento non disciplinato il *quantum* definitivo di credito rendendo molto problematici gli accantonamenti definitivi d'imposta nel periodo di competenza, e quindi la dimensione del reddito netto effettivo di spettanza degli aventi diritto, spostando anche i livelli di certezza di taluni indici di bilancio.

Auguriamoci quindi che circolari, note interpretative e risoluzioni applicative rendono più chiara questa norma che interessa tutti i soggetti che hanno iniziative al di fuori del nostro Paese.