



## Doppia imposizione: il meccanismo del credito d'imposta

di Salvatore Mattia<sup>(\*)</sup> e Caterina Alagna<sup>(\*\*)</sup>

**Al fine di neutralizzare o limitare la doppia imposizione di redditi prodotti all'estero da contribuenti residenti in Italia, l'art. 165 del Tuir prevede il meccanismo del credito d'imposta per le imposte assolte all'estero. L'art. 23B del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni include un analogo meccanismo contro la doppia imposizione, c.d. "ordinary credit method".**

### 1. Premessa

Il sistema tributario italiano, al pari di altri ordinamenti, prevede, sulla base di quanto disposto dall'art. 3 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "Tuir") il principio della tassazione su base mondiale (c.d. *worldwide taxation principle*) in forza del quale i soggetti fiscalmente residenti<sup>1</sup> in Italia sono tassati sui redditi ovunque prodotti.

<sup>(\*)</sup> Centro Studi Internazionali GEB Partners e Segretario del Comitato Tecnico Fiscale ANDAF.

<sup>(\*\*)</sup> Centro Studi Internazionali GEB Partners.

<sup>1</sup> Il comma 1 dell'art. 3 del Tuir dispone che: "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 ulteriori approfondimenti in materia di residenza fiscale, cfr. P. Valente, *Esterovestizione e residenza*, Milano, Ipsoa, 2013; P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoa, 2012, p. 181 ss.

Qualora il reddito prodotto all'estero dal contribuente residente sia assoggettato a tassazione anche nel Paese della fonte, si verificherebbe un fenomeno di doppia imposizione.

Al fine di eliminare o limitare detta doppia imposizione due metodi alternativi sono previsti dai sistemi tributari dei Paesi<sup>2</sup>:

1. il **metodo dell'esenzione**, in base al quale il Paese di residenza del soggetto che produce reddito all'estero esenta detto reddito poiché lo stesso ha già scontato la tassazione nell'altro Paese;
2. il **metodo del credito d'imposta**, il quale prevede che l'imposta pagata all'estero dal contribuente residente, al verificarsi di particolari condizioni, è detraibile dall'imposta dovuta sul medesimo reddito nel Paese di residenza.

Il secondo metodo, maggiormente impiegato dagli Stati, è quello previsto dall'ordinamento italiano (art. 165 del Tuir) per eliminare la doppia imposizione.

Tale disposizione riconosce al contribuente il diritto a **scomputare dall'imposta italiana** relativa a un reddito prodotto in uno Stato estero, **le imposte**, aventi caratteristiche similari a quella italiana, **pagate a titolo definitivo in detto altro Stato**.

<sup>2</sup> La risoluzione delle questioni di doppia imposizione fiscale da parte dello Stato della residenza è affrontata dal Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni agli artt. 23A e 23B, i quali prevedono due metodi alternativi di risoluzione: l'esenzione e il credito d'imposta.

Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., p. 769 ss.

## 2. La doppia imposizione e la normativa convenzionale internazionale

La produzione di un reddito all'estero da parte di un soggetto fiscalmente residente nel territorio nazionale, e il conseguente assoggettamento a imposizione in Italia dei redditi ovunque prodotti, non pregiudica l'eventuale potere impositivo dello Stato estero (Stato della fonte).

Può, infatti, accadere che le scelte operate da ciascuno Stato in merito ai criteri di imposizione dei redditi generino fenomeni di doppia imposizione, in quanto sia il Paese della fonte (in cui viene prodotto il reddito) sia il Paese della residenza (in cui il soggetto è residente) pretendono di esercitare la legittima potestà impositiva sul reddito prodotto<sup>3</sup>.

Detti fenomeni possono essere "arginati" mediante accordi bilaterali in cui viene attribuita la potestà impositiva, per ciascuna tipologia reddituale, sulla base di criteri di attribuzione certi e precisi ovvero mediante **misure volte a "neutralizzare" un'"avvenuta" doppia imposizione**.

Evidentemente, i primi risolvono la problematica *ex ante*, mentre le seconde si occupano della doppia imposizione *ex post*, ossia quando la stessa si è già verificata. Detti rimedi possono essere previsti unilateralmente da ciascuno Stato ovvero inseriti nell'ambito degli accordi internazionali contro le doppie imposizioni.

Con riguardo a questi ultimi, il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, che costituisce un riferimento per tutte le Convenzioni contro le doppie imposizioni tra gli Stati, prevede **due meccanismi** di risoluzione *ex post* della doppia imposizione: **l'esenzione** e **il credito d'imposta**.

Secondo il meccanismo dell'esenzione di cui all'art. 23A del menzionato Modello, il Paese di

<sup>3</sup> Il Rapporto "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", pubblicato dall'OCSE in data 19 febbraio 2013 ha evidenziato la rilevanza del tema della "Jurisdiction to tax".

A tal proposito, nel contesto dell'azione di contrasto al fenomeno dell'erosione della base imponibile e del *profit shifting*, l'OCSE ha istituito il gruppo di lavoro temporaneo "Jurisdiction to tax", avente l'incarico di esaminare le questioni connesse alle disposizioni CFC, a quelle sulla residenza e alle disposizioni riguardanti i servizi e i prodotti digitali.

Per ulteriori approfondimenti cfr. S. Mattia, *Prosegue l'attività dell'OCSE su erosione della base imponibile e «profit shifting»*, in "Il quotidiano del commercialista", [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), del 1° luglio 2013; P. Valente, *Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE «Addressing Base Erosion and Profit Shifting»*, in "Il fisco" n. 12/2013, fascicolo n. 1, pag. 1802.

residenza del soggetto che percepisce i redditi esteri ha la facoltà di non far concorrere determinati redditi prodotti all'estero alla formazione del reddito complessivo (c.d. "*full exemption*") ovvero di far concorrere detti redditi unicamente per determinare l'aliquota progressiva che sarà poi applicata agli altri redditi del soggetto (c.d. "*exemption with progression*")<sup>4</sup>.

Maggiormente impiegato è, invece, il metodo del credito d'imposta di cui all'art. 23B del Modello OCSE. In tale ipotesi, infatti, lo Stato ove il soggetto è fiscalmente residente assoggetta ad imposizione **anche i redditi prodotti all'estero** salvo, poi, riconoscere una **detrazione** commisurata alle **imposte pagate all'estero sui medesimi redditi**. In tale ipotesi la detraibilità delle imposte pagate all'estero può essere integrale (c.d. "*full credit*") ovvero limitata alla parte di imposte applicate a quel reddito secondo la propria normativa fiscale (c.d. "*ordinary credit*")<sup>5</sup>. In quest'ultimo caso, peraltro, la doppia imposizione non viene pienamente neutralizzata, ma viene limitata solo a quella parte di imposte che sarebbero state applicate a un dato reddito in base alla normativa fiscale nazionale.

## 3. L'art. 165 del Tuir: il meccanismo del credito d'imposta

Il D.Lgs. del 12 dicembre 2003, n. 344, recepen-

<sup>4</sup> Il Commentario all'art. 23A del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, al punto 14, illustra i due metodi possibili di applicazione dell'esenzione:

"The principle of exemption may be applied by two main methods:

a) the income which may be taxed in State E or S is not taken into account at all by State R for the purposes of its tax; State R is not entitled to take the income so exempted into consideration when determining the tax to be imposed on the rest of the income; this method is called full exemption;

b) the income which may be taxed in State E or S is not taxed by State R, but State R retains the right to take that income into consideration when determining the tax to be imposed on the rest of the income; this method is called exemption with progression".

<sup>5</sup> Il Commentario all'art. 23 B del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, al punto 16, illustra i due metodi possibili di applicazione del credito d'imposta:

"The principle of credit may be applied by two main methods:

a) State R allows the deduction of the total amount of tax paid in the other State on income which may be taxed in that State, this method is called full credit;

b) the deduction given by State R for the tax paid in the other State is restricted to that part of its own tax which is appropriate to the income which may be taxed in the other State; this method is called ordinary credit".

do i principi della Legge Delega del 7 aprile 2003 n. 80 per la riforma del sistema fiscale, ha novellato interamente il Tuir e ha introdotto l'art. 165 ad oggi vigente.

In epoca precedente alla riforma il meccanismo del credito d'imposta si articolava su tre fasi fondamentali:

- in un primo momento, consisteva nell'assolvimento, da parte del contribuente, del pagamento delle imposte all'estero sui redditi *ivi* prodotti;
- successivamente, il contribuente determinava l'ammontare delle imposte italiane sui redditi italiani ed esteri dei quali era titolare;
- infine, il soggetto passivo detraeva dall'imposta netta italiana le imposte già versate all'estero<sup>6</sup>.

L'attuale art. 165 del Tuir disciplina il credito

d'imposta e prevede la sussistenza di tre presupposti essenziali affinché venga concesso:

1. la **mancanza di una convenzione** tra lo Stato italiano e lo Stato estero o l'assenza in quest'ultima di una specifica disciplina in materia;
2. la **partecipazione del reddito estero alla formazione del reddito complessivo italiano**; infatti, il comma 1 dell'art. 165 prevede l'applicazione del meccanismo del credito di imposta nel caso in cui "(...) alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero (...)";
3. nel Paese estero è stato effettuato un pagamento a **titolo definitivo delle imposte estere**, così come previsto dal primo periodo del comma 1 dell'art. 165<sup>8</sup>.

L'art. 165, comma 2 del Tuir stabilisce che

"I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato".

Sulla base di tale disposizione, devono essere **considerati prodotti all'estero** i redditi che sarebbero stati considerati prodotti nel territorio dello Stato se realizzati da soggetti non residenti. Non tutte le imposte pagate all'estero possono beneficiare del *foreign tax credit*, ma solo nel caso in cui esista una similarità tra l'imposta assolta all'estero e l'imposta sul reddito scontata in Italia.

In altri termini, al fine di fruire della detraibilità delle imposte estere è necessario che le stesse

abbiano caratteristiche analoghe o simili all'imposta sui redditi italiana<sup>9</sup>.

Ai sensi dell'art. 165, comma 4 del Tuir, affinché possa essere ammessa la detrazione dell'imposta estera pagata è necessario che tale detrazione venga richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta estera, sempre che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione.

In tale maniera, il legislatore fiscale ha inteso introdurre un **criterio "di competenza"** piuttosto che quello "di cassa", prevedendo che la condizione di definitività dell'imposta è realizzata anche se il pagamento a titolo definitivo inter-

<sup>6</sup> Il previgente Testo Unico prevedeva specifiche disposizioni a seconda del soggetto passivo: l'art. 15 per i redditi Irpef e l'art. 95 per i redditi Irpeg. Rispetto al nuovo istituto del credito d'imposta, quello previgente non prevedeva una definizione di redditi prodotti all'estero né il criterio della competenza né il riporto del credito d'imposta non utilizzato.

<sup>7</sup> La definizione di reddito complessivo è contenuta nell'art. 8, comma 1 del Tuir: "Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni".

<sup>8</sup> L'Agenzia delle Entrate si è più volte pronunciata sulla questione della definitività, stabilendo che per "imposta pagata all'estero a titolo definitivo" è da intendersi quella che nello Stato estero, una volta pagata, non sia più ripetibile. Il concetto di "definitività", in sostanza, viene fatto coincidere con quello di "non ripetibilità" dell'imposta, non potendo, dunque, ritenersi definitive le imposte pagate in acconto, in via provvisoria nonché quelle per le quali sia previsto un conguaglio con rimborso totale o parziale. Sul punto, cfr. circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 50 del 12 giugno 2002.

<sup>9</sup> Al riguardo si veda quando disposto dall'Amministrazione finanziaria per la concessione del *foreign tax credit*, secondo la quale "il credito per imposte pagate all'estero di cui all'articolo 165 del TUIR può essere riconosciuto in relazione ad imposte effettivamente pagate all'estero che soddisfino contemporaneamente i requisiti della 'similarità' dell'imposta estera rispetto a quella pagata in Italia e della 'definitività' del pagamento del tributo estero (...) l'istituto del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero organicamente inserito nella normativa dell'imposta sui redditi, presuppone che sussista un'analogia tra il presupposto imponibile dell'imposta estera e quello dell'imposta italiana sui redditi. In altri termini il presupposto della 'similarità' in argomento risulta soddisfatto nel caso in cui l'imposta estera abbia in concreto natura di imposta diretta sul reddito, a prescindere dalle modalità di prelievo o di determinazione della base imponibile" (ris. dell'Agenzia delle Entrate del 7 marzo 2008, n. 83/E, in banca dati "fisconline").

viene prima della presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia. Pertanto, secondo tale meccanismo potranno essere detratte dall'imposta italiana anche le imposte estere pagate in acconto all'estero, a condizione che il loro saldo definitivo intervenga in un periodo temporale antecedente alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

Tale scelta del legislatore solleva però alcune criticità di carattere temporale, poiché l'esercizio in cui il reddito estero viene dichiarato in Italia potrebbe non coincidere con il periodo d'imposta in cui il versamento dell'imposta estera diviene definitivo. Per ovviare a ciò, il legislatore ha previsto che nel caso in cui le imposte estere diventino definitive in epoca successiva al termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi, il contribuente non dovrà più seguire i criteri di detrazione cui al comma 4, ma ai sensi del comma 7 egli sarà obbligato ad effettuare una nuova liquidazione<sup>10</sup>.

Analogamente, con riferimento al credito d'imposta per i redditi d'impresa prodotti all'estero mediante stabile organizzazione, l'art. 165, comma 5 del Tuir consente di calcolare la detrazione dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il

termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo, a condizione che nelle dichiarazioni dei redditi siano indicate le imposte estere detratte per le quali non è ancora avvenuto il pagamento a titolo definitivo<sup>11</sup>.

Il legislatore italiano, con la riforma del 2003, ha introdotto, con il comma 3 dell'art. 165, il principio del "*per country limitation*", secondo il quale allorché alla formazione del reddito complessivo concorrano redditi prodotti in diversi Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

#### 4. Il riporto del credito d'imposta inutilizzato

L'art. 4, comma 1, lett. l) della Legge Delega n. 80/2003 ha introdotto il meccanismo del **riporto indietro e in avanti del credito d'imposta**, consentendo pertanto il riporto, negli esercizi successivi, delle eccedenze di imposta estera per mancanza di imposta dovuta in Italia o per debenza di un'imposta inferiore al *tax credit* spettante<sup>12</sup>.

Tale principio è stato così trasfuso nell'art. 165, comma 6 del Tuir, il quale dispone che<sup>13</sup>

“Nel caso di reddito d'impresa prodotto, da imprese residenti, nello stesso Paese estero, 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 della 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. Nel caso in cui negli esercizi precedenti non si sia verificata tale eccedenza, l'eccedenza dell'imposta estera può essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed essere utilizzata quale credito d'imposta nel caso in cui si produca l'eccedenza della quota di imposta italiana rispetto a quella estera relativa allo stesso reddito di cui al primo periodo del presente comma”<sup>14</sup>.

Il riporto delle eccedenze sarebbe quindi applicabile:

- per qualsiasi reddito prodotto all'estero da società di capitali ed enti commerciali residenti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del Tuir;
- per il reddito estero prodotto nell'esercizio di imprese commerciali da imprenditori individuali o da enti non commerciali;

<sup>10</sup> L'art. 165, comma 7, del Tuir prevede che “(s)e l'imposta dovuta in Italia per il periodo d'imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero, e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta. Se è già decorso il termine per l'accertamento, la de-

trazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia”.

<sup>11</sup> L'art. 165, comma 5 del Tuir prevede che “(p)er i redditi d'impresa prodotti all'estero mediante stabile organizzazione o da società controllate di cui alla sezione III del capo II del Titolo II, la detrazione può essere calcolata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo. L'esercizio della facoltà di cui al periodo precedente è condizionato all'indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali ancora non è avvenuto il pagamento a titolo definitivo”.

<sup>12</sup> Il previgente istituto del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero non prevedeva la possibilità del riporto del credito d'imposta a seguito di un'imposta a debito in Italia nulla o inferiore al credito. Per tale motivo il legisla-

- per il reddito estero di società di persone commerciali residenti e di società di capitali che hanno optato per la trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del Tuir<sup>15</sup>, imputato ai soci persone fisiche o persone giuridiche residenti, quale reddito di impresa;
- per i redditi d'impresa prodotti all'estero dalle singole società partecipanti al consolidato nazionale e mondiale<sup>16</sup>.

L'eccedenza è data dalla differenza tra le imposte pagate all'estero a titolo definitivo in un determinato Stato (secondo il principio del “**per country limitation**”) e la quota di imposta netta dovuta in Italia su tale reddito, derivante dal rapporto tra il reddito estero e il reddito complessivo netto moltiplicato per l'aliquota prevista

tore della riforma del 2003 ha introdotto il meccanismo del riporto del credito d'imposta per le imposte assolate all'estero mediante l'art. 4, comma 1, lett. l) della Legge Delega n. 80/2003 prevedendo il “riporto in avanti ed all'indietro del credito per imposte pagate all'estero inutilizzato per un periodo eventualmente differenziato non inferiore a otto esercizi”.

<sup>13</sup> L'ultimo periodo del comma 6 dell'art. 165 del Tuir statuisce che “(l) e disposizioni di cui al presente comma relative al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza si applicano anche ai redditi d'impresa prodotti all'estero dalle singole società partecipanti al consolidato nazionale e mondiale, anche se residenti nello stesso paese, salvo quanto previsto dall'articolo 136, comma 6”.

<sup>14</sup> Il legislatore, nella versione definitiva del decreto di riforma fiscale, ha eliminato la presunzione secondo cui il reddito prodotto all'estero è qualificabile come reddito d'impresa solo se prodotto mediante stabile organizzazione, per cui il *foreign tax credit* è riportabile nei casi in cui le imposte versate all'estero si riferiscono a redditi d'impresa conseguiti all'estero indipendentemente dalla presenza *in loco* di una stabile organizzazione della società residente in Italia. A tal riguardo, cfr. circ. dell'Agenzia delle Entrate del 16 giugno 2004, n. 25/E, in banca dati “*fiscoonline*”.

<sup>15</sup> Infatti, l'art. 165, comma 9 del Tuir statuisce che “(p)er le imposte pagate all'estero dalle società, associazioni e imprese di cui all'articolo 5 e dalle società che hanno esercitato l'opzione di cui agli articoli 115 e articolo 116 la detrazione spetta ai singoli soci nella proporzione ivi stabilita”. Tale disposizione si ritiene, dunque, applicabile sia alle società di persone che a quelle di capitali che hanno optato per la trasparenza fiscale.

<sup>16</sup> L'art. 8 del D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247 (c.d. “correttivo Ires”), tra i vari interventi sulla disciplina normativa del consolidato fiscale nazionale, ha dettato una disposizione specifica per la determinazione del credito per le imposte estere, mediante l'introduzione del comma 1-*bis* nell'art. 118 del Tuir. In linea con tale modifica, l'art. 11, comma 1 del correttivo Ires ha sostituito l'ultimo periodo dell'art. 165, comma 6 del Tuir, prevedendo che la disciplina del riporto delle eccedenze d'imposta italiana o estera si applica anche ai redditi d'impresa prodotti all'estero dalle singole società partecipanti al consolidato nazionale.

dalla normativa italiana.

Tale metodo di determinazione dell'eccedenza è diverso nel caso del consolidato nazionale e mondiale.

Per la determinazione del credito detraibile, sia l'art. 118, comma 1-*bis* che l'art. 136, comma 3 del Tuir impongono di tenere distinto il reddito prodotto da ciascuna società facente parte del consolidato nazionale in ciascuno Stato estero (c.d. sistema “*per-company per-country*”)<sup>17</sup>.

Pertanto, il reddito estero, ai fini del calcolo del credito d'imposta di cui all'art. 165, comma 1, del Tuir (reddito estero su reddito complessivo), non è rappresentato dalla somma algebrica dei redditi prodotti nello stesso Stato estero da tutte le società facenti parte del consolidato, ma **occorre tenere separati i redditi prodotti da ciascuna società in quello Stato estero**.

Rimane, invece, **invariato** il calcolo del **reddito complessivo**, che è rappresentato dal reddito complessivo globale del consolidato, così come determinato dalla consolidante *ex art.* 118, comma 1 per il consolidato nazionale e ai sensi dell'art. 136, comma 1 per il consolidato mondiale.

Si rileva che, sebbene il passaggio dal sistema *per-country* al sistema *per-company per-country* intenda (presumibilmente) evitare che la somma algebrica di redditi esteri positivi e negativi prodotti da più consolidate determini una riduzione del credito detraibile dal consolidato, in realtà la modifica normativa produce effetti talvolta favorevoli, attribuendo un maggior credito detraibile, e talvolta sfavorevoli, concedendo un minor credito detraibile.

In particolare, si hanno normalmente effetti fa-

<sup>17</sup> L'art. 118, comma 1-*bis* del Tuir prevede che “(a) i fini della determinazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 165:

a) (...)

b) la quota di imposta italiana fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera è calcolata separatamente per ciascuno dei soggetti partecipanti al consolidato, e per ciascuno Stato; (...).”

Similmente l'art. 136, comma 3, del Tuir statuisce che “(...) la quota di imposta italiana fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera è calcolata con riferimento a ciascuna controllata estera”. Secondo tale meccanismo, a differenza di quello previgente, non sono più cumulabili tra loro i redditi prodotti nello stesso Stato estero da più società consolidate; pertanto, occorre impostare per ciascuno Stato estero tanti rapporti frazionari quante sono le società consolidate che hanno prodotto redditi in tale Stato.

vorevoli nel caso di **compresenza nello stesso Stato estero di redditi e di perdite di più società consolidate**, in quanto le eccedenze di imposta estera che si originerebbero con il sistema *per-country* si trasformano in crediti di imposta detraibili, in presenza di un'imposta netta dovuta del consolidato. Per converso, il sistema *per-company per-country* determina effetti sfavorevoli nel caso di compresenza nello stesso Stato estero di redditi di più società consolidate soggetti ad aliquote rispettivamente superiori e inferiori all'aliquota Ires.

Con riferimento alla **riportabilità dell'eccedenza** secondo i criteri generali dell'istituto disciplinato dal comma 6 dell'art. 165 del Tuir, essa potrà essere utilizzata fino all'ottavo esercizio precedente per compensare eventuali eccedenze d'imposta italiana rispetto all'imposta assolta all'estero (*carry back*) ovvero, se non vi è tale possibilità, potrà essere utilizzata negli otto esercizi successivi qualora l'imposta estera ecceda quella italiana (*carry forward*).

In altri termini, il riporto indietro disciplina l'ipotesi in cui l'imposta assolta all'estero in via definitiva sia inferiore al credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, ossia alla quota d'imposta italiana relativa al reddito prodotto all'estero. La differenza potrà essere utilizzata nei successivi otto esercizi qualora le imposte pagate all'estero a titolo definitivo superino l'ammontare del credito d'imposta calcolato ai sensi del comma 1 dell'art. 165.

Il **riporto in avanti del credito d'imposta**, invece, è utilizzabile nelle ipotesi in cui l'**imposta estera pagata a titolo definitivo sia maggiore del credito d'imposta** calcolato ai sensi dell'art. 165, comma 1 del Tuir. Nel caso in cui, dunque, negli otto esercizi successivi il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero sia maggiore dell'imposta pagata all'estero a titolo definitivo, la differenza positiva d'imposta estera non utilizzata, in quanto eccedente i limiti previsti dalla normativa fiscale nazionale, potrà essere utilizzata nei successivi otto periodi d'imposta.

## 5. Credito d'imposta ridotto *pro-quota* sui redditi esteri "convenzionali"

Per la determinazione della base imponibile del reddito di lavoro dipendente svolto all'estero, da parte dei soggetti che ai sensi dell'art. 2 del Tuir continuano ad essere qualificati come residenti fiscalmente in Italia, è previsto, ai sensi dell'art. 51, comma 8-*bis*, del Tuir, un **particolare meccanismo forfetario**<sup>18</sup>.

Tale disposizione si applica a condizione che i lavoratori dipendenti prestino la propria attività all'estero in via continuativa, sempre che nell'arco di 12 mesi soggiornino nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

In tali casi, il reddito di lavoro dipendente imponibile in Italia non è costituito dalle retribuzioni effettivamente corrisposte all'estero, ma dalle retribuzioni convenzionali, annualmente aggiornate con Decreto ministeriale cui all'art. 4, comma 1, del D.L. n. 317 del 31 luglio 1987, convertito con L. n. 398 del 3 ottobre 1987.

In tal modo, l'art. 51, comma 8-*bis* del Tuir riproduce quanto previsto dall'art. 15 del Modello OCSE<sup>19</sup>, il quale è di regola recepito nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

Secondo tale norma i redditi derivanti da prestazioni di lavoro dipendente svolte da un soggetto residente in un altro Stato possono essere tassati anche in detto altro Stato. Tuttavia, il reddito da lavoro dipendente è tassato solo nello Stato della residenza quando il beneficiario del reddito soggiorni nel Paese estero per un periodo minore ai 183 giorni, o la remunerazione è pagata da (o per conto di) un datore di lavoro non residente nello Stato in cui si svolge la prestazione ovvero la remunerazione non è sostenuta da una stabile organizzazione del datore di lavoro nell'altro Stato.

Tuttavia, il reddito da lavoro dipendente prodotto all'estero potrebbe essere assoggettato ad imposizione sia nello Stato estero che in Italia, con conseguente doppia imposizione.

Tale doppia imposizione viene "neutralizzata" o

<sup>18</sup> Ai sensi dell'art. 51, comma 8-*bis*, del Tuir "il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398".

<sup>19</sup> L'art. 15, comma 2 del Modello OCSE prevede che la "remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State".

quanto meno limitata ricorrendo al meccanismo del credito d'imposta previsto dall'art. 165 del Tuir. Per poter beneficiare del credito d'imposta è però necessario che il reddito prodotto all'estero concorra effettivamente alla formazione del reddito complessivo in Italia e le imposte assolate all'estero **non devono essere “rimborstabili”** nello Stato estero. In altri termini, il riconoscimento del credito d'imposta è subordinato al carattere di definitività delle imposte estere, cioè non suscettibili di modificazione a favore del contribuente<sup>20</sup>.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la misura dell'imposta estera detraibile dall'imposta italiana, in presenza di retribuzioni convenzionali ex art. 51, comma 8-*bis*, del Tuir, è determinata a norma dell'art. 165, comma 10 del Tuir così come stabilito dall'art. 36, comma 30, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006<sup>21</sup>.

Per effetto di tale estensione, il credito d'imposta relativo al reddito di lavoro dipendente conseguito all'estero deve essere riconosciuto non già in misura piena, ma **soltanto proporzionalmente alla quota parte di reddito** che concorre alla formazione del reddito complessivo. Pertanto, se il reddito effettivo prodotto all'estero non concorre interamente a formare il reddito complessivo in Italia, si dovrà limitare in misura proporzionale il riconoscimento del credito.

In tal modo, la doppia imposizione è limitata dal meccanismo del credito d'imposta cui all'art. 165 comma 10 del Tuir<sup>22</sup>, in maniera proporzionale a quanto sarebbe stato tassato in Italia.

Infatti, secondo l'Agenzia delle Entrate rapportare il reddito prodotto all'estero in misura convenzionale con il reddito determinato in base alla normativa fiscale estera avrebbe effetti discriminatori e distorsivi, in quanto la misura del credito rifletterebbe le diversità delle normative fiscali di volta in volta prese a riferimento<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Sul punto, cfr. circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 50 del 12 giugno 2002, punto 18.

<sup>21</sup> Cfr., da ultimo, ris. dell'Agenzia delle Entrate n. 48 dell'8 luglio 2013.

<sup>22</sup> Ai sensi dell'art. 165, comma 10, del Tuir “(n)el caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente”.

<sup>23</sup> Con la ris. 8 luglio 2013, n. 48/E, in banca dati “fisconline”, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che “(i)l comma 10 dell'art. 165 del TUIR (...) si rende applicabile anche nel caso di redditi derivanti da attività di lavoro subordinato prestata all'estero in via continuativa e come oggetto

L'Agenzia delle Entrate giunge quindi alla conclusione che la detrazione dell'imposta estera pagata dall'imposta netta dovuta è ammessa **solo fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra il reddito prodotto all'estero, e il reddito che risulterebbe tassabile in Italia se la prestazione fosse prestata nel territorio nazionale**<sup>24</sup>.

Tale parametro di confronto sembra volto a impedire l'eventuale detrazione d'imposte pagate all'estero in misura superiore rispetto a quanto previsto dalla normativa italiana, per cui le imposte detraibili corrispondono a quelle calcolate sul reddito prodotto all'estero così come determinato dall'ordinamento tributario italiano.

Infine, si rammenta che tale limite alla detrazione, volta a eliminare o limitare la doppia imposizione, coincide in sostanza con quanto previsto dall'art. 23B, comma 1 del Modello OCSE. Secondo il Commentario all'art. 23B del Modello OCSE, tale metodo di applicazione del credito d'imposta è definito *ordinary credit*, secondo cui la detrazione concessa dallo Stato della residenza per le imposte pagate nello Stato estero è li-

esclusivo del rapporto di lavoro di cui all'art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR, determinati in base alle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali. Infatti, l'art. 36, comma 30, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto una norma di interpretazione autentica secondo la quale in caso di reddito calcolato convenzionalmente in misura ridotta – in base a quanto previsto dall'art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR – il prestatore di lavoro residente fruisce, per le imposte pagate all'estero, di un credito d'imposta non pieno ma proporzionale al reddito estero che concorre alla formazione del proprio reddito complessivo. A tal fine, per la determinazione del credito d'imposta ex art. 165 del TUIR, si ritiene che le imposte pagate all'estero a titolo definitivo dovrebbero essere ridotte in proporzione al rapporto tra la retribuzione convenzionale determinata ex art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR ed il reddito di lavoro dipendente che sarebbe stato tassabile in via ordinaria – e non in misura convenzionale – in Italia”.

L'Agenzia delle Entrate precisa inoltre che “se, al contrario, la retribuzione convenzionale fosse rapportata al reddito determinato secondo le regole di tassazione dello Stato della fonte, la riduzione dell'imposta estera detraibile rifletterebbe il livello di generosità che il sistema fiscale domestico riserva ad una categoria di reddito rispetto al trattamento previsto, per il medesimo reddito, dal sistema impositivo estero di volta in volta preso a riferimento”.

<sup>24</sup> Nello stesso senso si era già espressa l'Agenzia delle Entrate con la ris. 18 gennaio 2002, n. 12/E, in banca dati “fisconline”.

mitata alla parte di imposte applicate a quel reddito secondo la propria normativa fiscale<sup>25</sup>.

<sup>25</sup> L'*ordinary credit method* è quello previsto dall'art. 23B del Modello OCSE. Il Commentario al medesimo articolo afferma che "Article 23 B, based on the credit principle, follows the ordinary credit method: the State of residence (R) allows, as a deduction from its own tax on the income

*or capital of its resident, an amount equal to the tax paid in the other State E (or S) on the income derived from, or capital owned in, that other State E (or S), but the deduction is restricted to the appropriate proportion of its own tax*".