Il credito di imposta sui redditi all'estero e tassazione frontalieri

di Maria Benedetto

Pubblicato il 14 Luglio 2015

per i cittadini residenti in Italia la tassazione del reddito prodotto all'estero avviene applicando il principio comune a quasi tutti gli ordinamenti tributari maggiormente evoluti, quello della Worldwide taxation principle: l'applicazione pratica di tale principio dal TUIR alla compilazione del modello Unico

Premessa

Il credito per redditi prodotti all'estero rappresenta il rimedio alla doppia imposizione internazionale adottato nel nostro ordinamento ed è disciplinato dall'art. 165 del TUIR, applicabile a tutti i soggetti Irpef e Ires.La **Circolare n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate** fornisce chiarimenti sul funzionamento del **foreign tax credit** illustrando i presupposti di applicabilità ed il meccanismo di calcolo, nonché le disposizioni specifiche dettate per le imprese.

I presupposti di applicabilità del credito per le imposte estere, previsti dall'art. 165comma 1 del TUIR sono:

- La produzione del reddito estero
- Il concorso di tale reddito alla formazione del reddito complessivo in Italia;
- Il pagamento di imposte estere a titolo definitivo.

Credito di imposta per redditi prodotti all'estero: problema di doppia imposizione

Per evitare problemi di doppia imposizione per redditi prodotti da cittadini italiani all'estero, il nostro sistema fiscale prevede l'applicazione di un credito di imposta che consente di recuperare le imposte pagate all'estero. La produzione di redditi all'estero può generare problemi di **doppia imposizione** scaturenti dalla sovrapposizione delle pretese impositive in due differenti Stati:

1. Quello in cui il reddito si è generato (**Stato della fonte**);
2. Quello nel quale è posta la residenza fiscale del soggetto percettore del reddito (**Stato della residenza**)

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il sistema del credito di imposta sorge proprio per rispondere al problema della doppia tassazione internazionale di uno stesso reddito, in due Stati diversi, ognuno dei quali è in grado di esercitare sul soggetto percettore la propria potestà impositiva in base al principio di territorialità (Stato della fonte) o sulla base del c.d. "**world wide principe**" (Stato della residenza).

In particolare le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia sono assoggettate a tassazione sul reddito ovunque prodotti, mentre quelle non residenti scontano l'imposta esclusivamente sui redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Per ovviare ai problemi di doppia imposizione, il nostro ordinamento riconosce, entro certi limiti e condizioni, ai contribuenti fiscalmente residenti in Italia, la possibilità di detrarre dall'imposta netta le imposte pagate all'estero sui redditi che abbiano concorso alla formazione del reddito complessivo.

La determinazione del credito di imposta

Ai sensi dell'**art. 165 comma 1 del TUIR** in caso di redditi prodotti all'estero che concorrono a formare il reddito complessivo, le relative imposte estere sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino a concorrenza della quota di imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo. Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente. In ogni caso il credito di imposta non può eccedere l'imposta netta del periodo di imposta in cui il reddito stesso matura.

Il credito per imposte pagate all'estero riconosciuto al contribuente residente in Italia deve essere calcolato nella dichiarazione in cui confluisce il reddito estero.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 165 del TUIR, il credito di imposta è attribuito quando ricorrono congiuntamente le tre condizioni elencate di seguito:

1. **Produzione di un reddito estero**: la Circolare 9/E 2015 dell'Agenzia ha confermato che la definizione di reddito estero di cui al comma 2 dell'art. 165 del TUIR si rende applicabile unicamente per i redditi assoggettati a tassazione in uno Stato estero per il quale non è in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni.
2. **Concorso del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo in Italia**: la spettanza del credito di imposta è subordinata alla condizione che il reddito estero concorra alla formazione del reddito imponibile in Italia. L'Agenzia delle Entrate ha escluso la spettanza del credito di imposta per le imposte pagate all'estero in relazione a redditi esteri assoggettati in Italia a ritenuta a titolo di imposta o imposta sostitutiva.
3. **Pagamento di imposte estere a titolo definitivo:** L'Agenzia delle Entrate con la Circ. n. 9/E/2015 ha confermato che per l'imposta estera definitiva si intende l'imposta irripetibile, ovvero

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

non più suscettibile di modifica a favore del contribuente. Diversamente, le imposte estere pagate in via provvisoria, a titolo di acconto o quelle per cui è possibile richiedere il rimborso totale e parziale, non creano un credito di imposta. Solo quando tali imposte diventano definitive o irripetibili si possono far valere ai fini del credito di imposta, anche nel caso in cui ciò si verifichi in anni successivi a quello in cui il reddito estero è stato dichiarato.

Il criterio di calcolo del credito di imposta introdotto dal legislatore può essere riassunto nella seguente formula:

Credito di imposta= [**(** reddito estero/reddito complessivo (al netto delle perdite pregresse)**]** x imposta italiana

- *Il reddito prodotto all'estero*

Il numeratore del rapporto contenuto nella formula per il calcolo del credito di imposta deve essere indicato il "reddito estero", per l'individuazione del quale occorre fare riferimento al nuovo articolo 23 del TUIR che individua i redditi prodotti nel territorio dello Stato da soggetti ivi non residenti.

Ne consegue che si devono considerare prodotti all'estero:

- I redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero;
- I redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti;
- I redditi di lavoro dipendente prestato all'estero;
- I redditi di lavoro autonomo derivanti da attività svolte da stabili organizzazioni all'estero di soggetti residenti;
- Le plusvalenza conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti;
- I redditi diversi derivanti da attività svolte all'estero e di beni che si trovano all'estero.

La detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente, si procede a nuova liquidazione.

Se l'imposta dovuta in Italia per il periodo di 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 maggiore reddito estero, e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel caso in cui sia già **decorso il termine per l'accertamento**, la detrazione deve essere limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia.

Non è possibile usufruire del credito di imposta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

Infine, nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente.

Esempio

Consideriamo un soggetto residente in Italia che, per l'anno 2014, abbia la seguente situazione:
Reddito prodotto in Italia = € 50.000
Reddito prodotto all'estero = € 10.000
Imposte pagate all'estero in via definitiva = € 2.890
Imposte dovute in Italia sul reddito complessivo (€ 60.000) = € 19.372
Il credito di imposta viene calcolato nel seguente modo:
Reddito estero/reddito complessivo = 10.000/50.000 = 16,7%
Importo massimo del credito di imposta spettante = 19.372 x 16,7% = € 3.229
Poiché le imposte pagate all'estero (€ 2.890) sono inferiori al plafond utilizzabile (€ 3.229), è possibile recuperarle per l'intero importo; quindi il credito di imposta da indicare in dichiarazione sarà pari a € 2.890.
Se le imposte pagate all'estero fossero state di importo superiore a € 3.229, il credito di imposta utilizzabile in dichiarazione sarebbe stato pari a quest'ultimo importo.

Credito di imposte pagate all'estero nel modello UNICO

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In sede di dichiarazione si possono verificare due situazioni:

- le imposte pagate all'estero sono divenute definitive a partire dal 2014 e fino al termine di presentazione del modello Unico PF 2015, su redditi esteri del 2014 dichiarati nel medesimo modello ;
- le imposte pagate all'estero su redditi pregressi dichiarati in anni precedenti, che si sono rese definitive o irripetibili nel corso del 2014 e che danno diritto al credito d'imposta solo a partire dal 2014.

Nel modello Unico 2015, per determinare l'ammontare del credito di imposta per le imposte pagate all'estero, sono presenti il quadro CR e il quadro CE:

- il quadri CR va compilato dai soggetti che hanno prodotto all'estero solo redditi diversi da quelli di impresa;
- il quadro CE va compilato dai soggetti che hanno prodotto all'estero redditi di impresa; se sono stati prodotti all'estero sia redditi di impresa che redditi diversi da quelli di impresa, va utilizzato esclusivamente il quadro CE.

Tassazione frontalieri residenti fuori dalla fascia di frontiera

Secondo l'interpretazione dell'**Agenzia delle Entrate (Circ. n. 1/E/2001 e n. 2/E/2003)** è frontaliere il lavoratore dipendente che quotidianamente oltrepassa la frontiera e si reca a lavorare dall'Italia all'estero, in zone di confine e Paesi limitrofi.

Vi sono convenzioni che prevedono un trattamento fiscale agevolato per i frontalieri che si muovono in zone di confine, stabilendo che questi siano tassati solo nel Paese di residenza: è il caso per esempio delle Convenzioni stipulate con Austria e Francia Quest'ultima, peraltro, precisa che per "zone di frontiera" si devono intendere per l'Italia le regioni confinati e, per . Per zone di frontiera si devono intendere per l'Italia ciò che concerne la Francia, i dipartimenti confinanti.

Discorso a parte meritano i frontalieri con la Svizzera, i quali, in virtù di un accordo stipulato nel 1974 e parte integrante della Convenzione, sono tassati in via esclusiva nel Paese dove è svolta l'attività qualora si muovano nella c.d. fascia di confine di 20 Km.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze determina i criteri di ripartizione e utilizzazione delle compensazioni finanziarie a favore dei confini italiani di confine; stabilisce, inoltre, il criterio di ripartizione delle somme affluite per compensazione finanziaria a favore dei comuni il cui territorio sia compreso, in tutto o in parte, nella fascia di 20 Km dalla linea di confine con l'Italia dei tre Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese.

Al di fuori di tale fascia, il frontaliere rientra nel regime generale, per cui, lato Italia, dovrà ivi dichiarare i relativi redditi fruendo della soglia di esenzione prevista e determinando, in proporzione al reddito tassabile in Italia, il credito di imposta per le imposte definitive pagate in Svizzera.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

A seguito dell'accordo del 21 giugno 1999 con l'Unione Europea sulla libera circolazione delle persone, a partire dal 1 giugno 2007, per i cittadini degli Stati dell'Unione Europea, le zone di frontiera sono soppresse e non sono più determinanti per esercitare un'attività lucrativa in Svizzera.

La soppressione delle zone di frontiera con la Svizzera, avvenuta il 1 giugno 2007 incide sulla mobilità geografica dei frontalieri e sulla loro capacità di esercitare un'attività economica su tutto il territorio dello Stato di lavoro, ma non assume rilievo ai fini del trattamento fiscale dei redditi di lavoro dipendente prestato dai lavoratori frontalieri che continua ad essere disciplinato nei limiti e nei termini di cui all'Accordo bilaterale del 3 ottobre 1974.

14 luglio 2015

Maria Benedetto

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D