



La doppia imposizione: rimedi previsti dalla normativa interna, internazionale e politiche di neutralità fiscale

Marina Magliozzi

17 maggio 2018





Doppia imposizione

Un dipendente inviato all'estero, per motivi di lavoro, è possibile che subisca una **doppia imposizione**:



rimane fiscalmente residente nel Paese di origine, ove è tassato secondo la normativa interna e, contemporaneamente, è anche nello Stato estero, dove svolge l'attività lavorativa, secondo le regole locali.

Il fenomeno di doppia imposizione può essere eliminato e/o attenuato:

- ✓ **normativa interna** ➡ *Credito d'imposta estero;*
- ✓ **normativa internazionale** ➡ *Convenzioni contro le doppie imposizioni*
- ✓ **politiche di neutralità fiscale** ➡ *Meccanismo per ridurre onere impositivo*



Credito per le imposte pagate all'estero

L'ordinamento italiano come strumento per limitare eventuali fenomeni di doppia imposizione prevede il meccanismo del credito d'imposta (art. 165 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – di seguito TUIR) e ne fissa le relative **condizioni**:

1. reddito estero deve concorrere a formare il reddito complessivo in Italia;
2. imposta estera deve essere stata pagata a titolo definitivo:
 - *dichiarazione dei redditi Stato estero;*
 - *distinta di versamento imposte pagate all'estero;*
 - *certificazione rilasciata dal datore di lavoro estera;*
 - *certificato di definitività delle imposte estere.*





Credito per le imposte pagate all'estero (segue)

In linea di principio, il credito di imposta per il reddito prodotto all'estero è detratto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui concorre a formare il reddito imponibile, a condizione che, la definitività dell'imposta estera avvenga prima di presentare della dichiarazione dei redditi in Italia.

Caso 1:

**Reddito estero prodotto anno 2017
tassato in Italia nell'anno 2017**



Credito d'imposta in Mod. Redditi 2018
(Definitività delle imposte estere entro 30 settembre 2018)



Credito per le imposte pagate all'estero (segue)

Il reddito prodotto all'estero concorre a formare il reddito complessivo nell'anno, ma l'imposta assolta all'estero diviene definitiva in un anno successivo.

Il credito d'imposta spetta nell'anno successivo e, il limite di spettanza sarà calcolato sulla base degli elementi di reddito dell'esercizio in cui il reddito ha concorso a formare il reddito complessivo.

Caso 2:

**Reddito estero prodotto anno 2017
tassato in Italia nell'anno 2017
Imposte estere definitive 30 dicembre 2018**



Recupero del credito con redditi anno 2018
(in sede di conguaglio, Mod. 730/2019 o Mod. Redditi 2019)



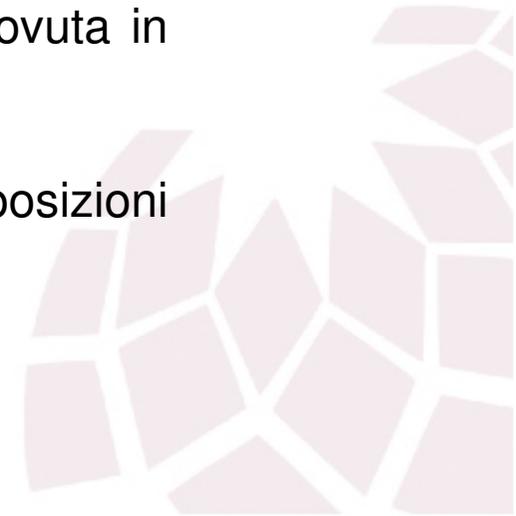


Ambito soggettivo di applicazione (*segue*)

L'articolo 165 del TUIR è collocato nel Capo II 'Disposizioni relative ai redditi prodotti all'estero ed ai rapporti internazionali'.

Al fine di eliminare la doppia imposizione e, nel rispetto di determinate condizioni, dispone di scomputare le imposte assolute all'estero sul medesimo reddito dall'imposta dovuta in Italia.

La collocazione della norma all'interno delle disposizioni comuni è applicabile a tutti i soggetti passivi di imposta.





Meccanismo di credito d'imposta estera - art. 165 TUIR:

1° comma: *“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...”*

(i) Limite :
$$\frac{\text{Reddito prodotto Estero}}{\text{Reddito complessivo IT}} \times \text{Imposta lorda IT}$$

10° comma: *“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”*

(ii) Limite:
$$\frac{\text{Reddito lav. dip. IT}}{\text{Reddito lav. dip. Estero}} \times 100 = \text{Rapporto}$$

Imposta estera X Rapporto = Max Credito d'imposta



Ambito applicativo del credito di imposta

Il Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs n.147/2015) all'art. 15, comma 2, ha previsto una norma interpretativa autentica dell'articolo 165, comma 1 del TUIR e chiarito che sono riconoscibili quale credito, sia le imposte estere, oggetto di una convenzione contro le doppie imposizioni, sia ogni altra imposta di fatto gravante sul reddito.

Esempio: Convenzione ITA-USA non prende in considerazione le imposte prelevate dai singoli Stati, ma solo i tributi federali sui redditi.

Il **Decreto** ha dato la possibilità di accreditare in Italia anche le imposte estere prelevate a livello locale.

Al riguardo **AdE** ha affermato che l'imposta estera, coperta da trattato, esonera il contribuente all'indagine sulla natura del tributo, ma ciò non esclude la possibile rilevanza di tributi non inclusi nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (C.M. del 5 marzo 2015 n. 9/E).



Ambito applicativo del credito di imposta (segue)

È stato inoltre chiarito che *«Nel caso in cui sussistano obiettive condizioni di incertezza in merito alla natura di un tributo estero non oggetto delle convenzioni, il contribuente può inoltrare all'amministrazione finanziaria istanza di interpello».*

Il contribuente potrà presentare **interpello** nelle seguenti situazioni:

- ✓ **dubbi in merito ai nuovi tributi:** entrati in vigore successivamente a quelli contenuti nell'elenco originario di una Convenzione, oppure precedenti alla Convenzione ma non indicati;
- ✓ **dubbi in merito alla natura del** tributo estero se non sia stata stipulata una Convenzione tra Italia e Paese estero.

La circolare n. 9/2015, al fine di individuare la natura delle imposte estere sul reddito richiama i principi generali, affermando che: *«la verifica sulla natura del tributo estero vada effettuata alla stregua dei principi e delle nozioni evincibili dal nostro ordinamento tributario, per cui si ritiene accreditabile la prestazione patrimoniale dovuta ex lege e il cui presupposto consista nel possesso di un reddito».*



Reddito prodotto all'estero e criterio di reciprocità (art. 23 TUIR):

I redditi si considerano prodotti all'estero, sulla base di criteri di reciprocità, ciò al fine di individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato da parte di soggetti non residenti (c.d.: *'lettura a specchio'*).

Il criterio di collegamento si applica, solo quando, non sia in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Stato estero.

In presenza di Convenzione, invece, il diritto al credito è riconosciuto a qualsiasi elemento di reddito che lo Stato della fonte ha assoggettato ad imposizione conformemente al Trattato applicabile.



Calcolo credito d'imposta - art. 165 (comma 1) TUIR

(A) = Reddito estero: 3.000 €

(B) = Imposta estera definitiva: 800 €

(C) = Reddito italiano: 10.000 €

(D) = Reddito complessivo => (A+C) = 13.000 €

Al reddito complessivo sono applicate le aliquote previste per gli scaglioni di reddito

$13.000 \text{ €} \times 23\% = 2.990 \text{ €} \Rightarrow$ **(E) Imposta lorda**

Limite imposta estera detraibile:

$(A : D) \times E \Rightarrow (3000/13.000) \times 2.990 = 690$

Importo credito d'imposta detraibile  **690 €**



Calcolo credito d'imposta - art. 165 (co. 10) TUIR - Segue

2018 Reddito di lavoro dipendente	CHF	€uro
Salario	168.000	140.468
Bonus	48.742	40.754
Autovettura aziendale (uso promiscuo)	5.875	4.912
Altri benef. OM4	-	-
Altre somme	12.000	10.033
Contributi c/dipendente	-19.450	-16.263
2018 Reddito totale	215.166	179.905

Reddito RC € 111.612,44

Cambio CHF/Euro

1,196

Reddito convenzionale anno 2018

Settore: Commercio

Reddito estero (mensilità)

Dirigente

€ 13.637

Fascia: IV

Retribuzione nazionale:

€ 9.016,36 in poi

retribuzione convenzionale:

€ 10.656,28

€ 127.875,36 Reddito annuale su base convenzionale

Diapositiva 12

OM4

scritto bene?

Ornella Magliozzi; 15/05/2018



Calcolo credito d'imposta - art. 165 (co. 10) TUIR

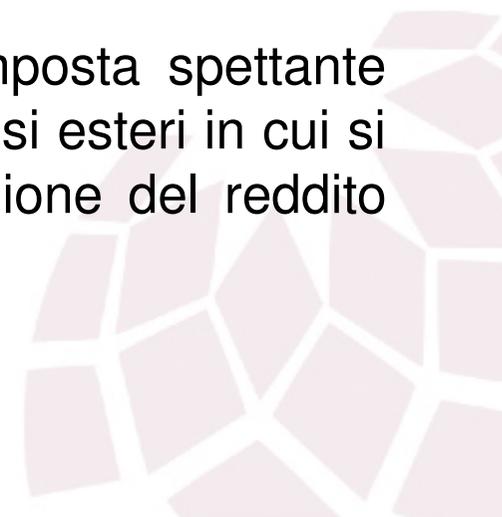
Credito d'imposta	=	<u>Reddito convenzionale (art. 51, comma 8bis TUIR)</u>	x	Imposte pagate all'estero a titolo definitivo	
		Reddito "ordinario" (art. 51, commi 1-8 TUIR)			
		Reddito convenzionale (art. 51, comma 8bis TUIR)	=	€ 111.612	
		Reddito "ordinario" (art. 51, commi 1-8 TUIR)	=	€ 179.905	
		<i>(reddito secondo le regole italiane)</i>			
		Imposte pagate all'estero a titolo definitivo	=	€ 31.423	CHF 37.581,45
Credito d'imposta	=	<u>€ 111.612</u>	x	€ 31.423	= € 19.495
		€ 179.905			



Limitazione detrazione per singolo Stato: *'Per country limitation'*

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

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.





Per country limitation - Esempio numerico (segue)

TABELLA REDDITI ESTERI, RELATIVE IMPOSTE E CREDITI D'IMPOSTA FRUIBILI IN ITALIA									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
PAESE	Reddito estero (valuta estera)	Reddito Estero (in Euro)	Imposte pagate estero	Imposte pagate estero (in Euro)	Imposta lorda Italia RN 5	Reddito complessivo Italia RN 1	Per country limitation [(3x6)/7]	Credito ammesso	Credito non ammesso
Paesi Bassi	50.000	50.000	35.000	35.000	250.000	630.000	19.841	19.841	15.159
USA	600.000	450.000	280.000	210.770	250.000	630.000	178.571	178.571	32.199
Regno Unito	85.000	64.000	21.000	27.039	250.000	630.000	25.397	25.397	1.642
Francia	60.000	45.000	12.000	11.870	250.000	630.000	17.857	11.870	-
Totale netto	795.000	609.000	348.000	284.679			241.666	235.679	49.000
Totale imposte pagate estero - col. 5								284.679	
Totale imposte estere recuperabili - col. 9								235.679	
TOTALE IMPOSTE ESTERE PERDUTE - col. 10								49.000	



Modello OCSE: La residenza fiscale (Art. 4, Modello OCSE)

Il modello OCSE detta i criteri per risolvere tali conflitti di 'doppia residenza'.

Il primo paragrafo art. 4 rinvia alle normative domestiche.

Nel caso in cui una persona fisica risulti residente fiscale in entrambi gli Stati, secondo le rispettive norme interne, devono essere risolti detti conflitti con la verifica delle seguenti regole:

1. abitazione permanente,
2. centro degli interessi vitali,
3. luogo di soggiorno abituale,
4. nazionalità,
5. accordi tra gli Stati

Il Commentario OCSE (art. 4, paragrafo 10) prevede in alcuni casi l'applicazione della regola «tie-break» in corso d'anno, ossia la possibilità di suddividere la residenza dell'anno.

La regola deve essere espressamente prevista nella Convenzione del Paese e, di solito, riportata nel Provvedimento della stessa Convenzione (es. Germania e Svizzera).



Convenzioni contro le doppie imposizioni (Modello OCSE)

Art. 15: Reddito di lavoro dipendente

Principio generale (1 co.): Tassazione nel paese ove si produce il reddito

Eccezione (2 co.): Tassazione solo nello stato di residenza se:

- a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non superano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato;
- b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; e
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.



Politiche di neutralità fiscale

Al dipendente assegnato all'estero, la Società garantisce che non debba sopportare un maggior onere fiscale rispetto a quello che avrebbe sostenuto in Italia.

Le politiche di neutralità fiscale sono:

- 1. *tax equalization***
- 2. *tax protection***
- 3. *netto garantito***

La neutralità fiscale si applica ai soli redditi di lavoro dipendente, ma è possibile applicare la *tax protection*, in alcune eccezioni anche su altri redditi.





Tax equalization

Il criterio di neutralità della *tax equalization* è dettato dal principio secondo cui il dipendente non debba sopportare alcun onere né trarre benefici economici dall'assegnazione all'estero.

Sulla base di tale principio, il dipendente è tenuto a sostenere un onere fiscale pari a quello che avrebbe sostenuto se fosse rimasto a lavorare in Italia



*Onere economico è dato dalle **imposte ipotetiche** che avrebbe sostenuto nel paese di origine.*



Tax protection

Il criterio di neutralità della *tax protection* è dettato dal principio secondo cui il dipendente non debba sopportare alcun onere economico dall'assegnazione all'estero.

Sulla base di tale principio, il dipendente è tenuto a sostenere un onere fiscale non superiore a quello che avrebbe sostenuto se fosse rimasto a lavorare in Italia



*Il dipendente sostiene l'onere economico delle **imposte effettive** dovute nel paese di destinazione.*



Netto garantito

Il criterio di neutralità di *netto garantito* è dettato dal principio secondo cui:

dal compenso lordo siano dedotte le imposte sui redditi personali, teoricamente dovute in Italia, al fine di realizzare un **importo netto**



*ammontare corrisposto al dipendente al **netto** di qualsiasi imposta sui redditi personali.*

L'importo netto è stabilito da contratto a prescindere dalle imposte teoricamente dovute in Italia.