



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

Il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero: esperienza internazionale



Il metodo del credito d'imposta è uno dei metodi previsti dagli ordinamenti fiscali per la **eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale**

La **doppia imposizione giuridica internazionale** si realizza quando uno **stesso reddito** giuridicamente qualificato viene **tassato da due Stati** in capo alla **stessa persona**

- Concetto differente dalla **doppia imposizione economica**, per cui più persone sono tassate in relazione allo stesso reddito economicamente qualificato (es., tassazione del reddito in capo alla società quale utile ed in capo ai soci quali dividendi)



In generale, la doppia imposizione giuridica internazionale si verifica in caso di **esercizio concorrente della potestà impositiva** da parte di due Stati rispetto allo stesso reddito

Ciò si verifica, comunemente, quando una **persona residente in uno Stato** («Stato della residenza») consegue un **reddito prodotto in un altro Stato** («Stato della fonte») ed entrambi gli Stati assoggettano il reddito a tassazione in base alle rispettive norme domestiche. Ad esempio:

- a) società residente nello Stato R che consegue **reddito d'impresa** mediante **stabile organizzazione** nello Stato F
 - lo Stato R tassa il reddito poiché assoggetta la società a tassazione su base mondiale, in quanto soggetto residente, mentre lo Stato F tassa il reddito in virtù del criterio di collegamento della stabile organizzazione



- b) società residente nello Stato R che percepisce **interessi da società residente nello Stato F**
- lo Stato R tassa il reddito poiché assoggetta la società percipiente a tassazione su base mondiale, in quanto soggetto residente nello Stato R, mentre lo Stato F tassa il reddito (es. mediante applicazione di ritenuta d'imposta) in virtù del criterio di collegamento costituito dalla circostanza che il soggetto che paga gli interessi è fiscalmente residente nello Stato F

In presenza di fattispecie quali quelle sopra richiamate, la **doppia imposizione** può essere **eliminata**:

- **unilateralmente**: in base alle norme domestiche degli Stati
- **bilateralmente**: in base a disposizioni contenute nelle convenzioni fiscali internazionali



I **metodi** previsti dagli ordinamenti per la **eliminazione della doppia imposizione** sono, **principalmente**:

- a) metodo della **esenzione**: lo Stato della residenza non assoggetta a tassazione il reddito di fonte estera
- b) metodo del **credito d'imposta**: lo Stato della residenza assoggetta a tassazione il reddito di fonte estera, riconoscendo un credito in relazione alle imposte che tale reddito ha scontato nello Stato della fonte

Tali metodi sono anche previsti dal **Modello OCSE** di convenzione contro le doppie imposizione (rispettivamente agli **articoli 23 A e 23 B**)



Ulteriori metodi per la eliminazione della doppia imposizione su base unilaterale sono:

- a) metodo della **deduzione**: lo Stato della residenza assoggetta a tassazione il reddito prodotto nello Stato della fonte ma ammette in deduzione le imposte *ivi* pagate, trattandole come un costo inerente la produzione del reddito stesso
 - **Non** consente la **eliminazione completa** della doppia imposizione e può essere previsto su base **opzionale**, nel caso in cui i metodi della esenzione o del credito d'imposta non si rendano applicabili o non consentano di eliminare la doppia imposizione
- b) metodo della **riduzione**: consiste nella riduzione percentuale dell'imposta dovuta nello Stato della residenza sui redditi già assoggettati a tassazione in altri Stati



In base al **metodo del credito d'imposta**:

- il **reddito di fonte estera** è **compreso** nella base **imponibile** del soggetto passivo nello **Stato della residenza**, secondo il principio di tassazione su base mondiale
- lo Stato di residenza riconosce al soggetto passivo un **credito** per le **imposte** pagate nello **Stato della fonte**, da scomputare dalle imposte dovute nello Stato della residenza



L'importo del credito d'imposta riconosciuto dallo Stato della residenza può essere determinato:

- **senza limitazioni**, in misura pari alle imposte pagate nello Stato della fonte, ancorché eccedenti l'ammontare delle imposte dovute nello Stato della residenza in relazione ai redditi esteri («**full credit**»)
- entro il **limite** delle **imposte** dovute nello **Stato della residenza** in relazione ai redditi esteri («**ordinary credit**»)



In base al meccanismo dell'**ordinary credit**, l'ammontare del credito d'imposta è pertanto determinato in base alla formula:

$$\mathbf{FTC = \min [T_S ; T_R \times I_S / (I_R + I_S)]}$$

Dove:

FTC = credito d'imposta

T_S = imposte pagate nello Stato della fonte

T_R = imposte pagate nello Stato della residenza

I_S = reddito prodotto nello Stato della fonte

I_R = reddito prodotto nello Stato della residenza



Esemplificazione *(fonte: Commentario OCSE)*

Assunzioni

- Reddito complessivo: 100.000, di cui 80.000 prodotto nello Stato della residenza (Stato R) e 20.000 nello Stato della fonte (Stato F)
- Aliquota d'imposta Stato R: 35%
 - ⇒ Imposta complessiva Stato R: 35.000
 - ⇒ Imposta Stato R su reddito estero: 7.000
- Aliquota d'imposta Stato F:
 - caso A: 20% => Imposta Stato F: 4.000
 - caso B: 40% => Imposta Stato F: 8.000



Full credit

	Caso A	Caso B
Imposta lorda Stato R	35.000	35.000
- Credito d'imposta Stato R	(4.000)	(8.000)
Imposta netta Stato R	31.000	27.000
+ Imposta Stato F	4.000	8.000
Totale Imposte	35.000	35.000

Con il metodo del «full credit» l'**imposizione complessiva** è pari a quella dello **Stato di residenza**, a prescindere dall'aliquota d'imposta applicata nello Stato della fonte



Ordinary credit

	Caso A	Caso B
Imposta lorda Stato R	35.000	35.000
- Credito d'imposta Stato R*	(4.000)	(7.000)
Imposta netta Stato R	31.000	28.000
+ Imposta Stato F	4.000	8.000
Totale Imposte	35.000	36.000

* Limite: $35.000 (T_R) \times 20.000 (I_S) / 100.000 (I_R + I_S) = 7.000$

Con il metodo dell' «ordinary credit» l'imposizione complessiva sul reddito estero è **la più elevata** tra quella determinata in base all'**aliquota domestica** e quella determinata in base all'**aliquota estera**



La **limitazione** propria del meccanismo dell' «**ordinary credit**», a sua volta, può essere determinata dallo Stato di residenza:

- **complessivamente** con riferimento all'**intero importo** del reddito prodotto e delle imposte pagate negli **Stati esteri** («overall limitation»)
- **separatamente** con riferimento all'importo del reddito prodotto e delle imposte pagate in **ciascuno Stato estero** («per-Country limitation»)
- **separatamente** con riferimento all'importo di **diverse categorie di reddito** (es. reddito d'impresa, interessi, royalties, etc.) prodotto e relative imposte pagate negli Stati esteri («per-item limitation»)



Esemplificazione (*per-Country limitation*)

Assunzioni

- Reddito complessivo: 300, di cui 100 prodotto nello Stato della residenza (Stato R), 100 nello Stato A e 100 nello Stato B
- Aliquota d'imposta Stato R: 30% => Imposta complessiva Stato R: 90
- Aliquota d'imposta Stato A: 40% => Imposta complessiva Stato A: 40
- Aliquota d'imposta Stato B: 20% => Imposta complessiva Stato B: 20

=> Totale reddito estero: 200

=> Totale imposte estere: 60



Credito d'imposta in base ad «overall limitation»

$$FTC = \min [60 (T_A + T_B) ; 90 (T_R) \times 200 (I_A + I_B) / 300 (I_R + I_A + I_B)]$$

$$FTC = \min [60 ; 60] = 60$$

Credito d'imposta in base a «per-Country limitation»

$$FTC_A = \min [40 (T_A) ; 90 (T_R) \times 100 (I_A) / 300 (I_R + I_A + I_B)]$$

$$FTC_A = \min [40 ; 30] = 30$$

$$FTC_B = \min [20 (T_B) ; 90 (T_R) \times 100 (I_B) / 300 (I_R + I_A + I_B)]$$

$$FTC_B = \min [20 ; 30] = 20$$

$$FTC = FTC_A + FTC_B = 30 + 20 = 50$$



- Il criterio della «**overall limitation**» in linea di principio è un criterio di determinazione del credito d'imposta **maggiormente favorevole** rispetto a quello della «per-Country limitation»
- Il criterio della «overall limitation», infatti, fa sì che il livello di tassazione in alcuni Stati al di sotto del livello di tassazione nello Stato di residenza consenta di «recuperare», ai fini del computo del credito d'imposta, le imposte subite in altri Stati in misura superiore a quella dello Stato di residenza