



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

Il credito d'imposta ex art. 165 del TUIR e i redditi della stabile organizzazione

Guido Lenzi

Dottore commercialista

Commissione fiscalità internazionale



INDICE

1. Il reddito prodotto all'estero pag. 3
2. Credito per le imposte pagate all'estero pag. 9
3. Modalità di utilizzo del credito per le imposte pagate all'estero pag. 16
4. Il credito d'imposta e la stabile organizzazione pag. 28
5. Alcuni *ruling* sul credito per imposte estere pag. 34



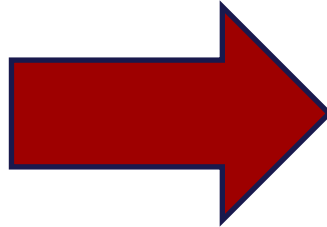
Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

1. IL REDDITO PRODOTTO ALL'ESTERO



DEFINIZIONE DI REDDITO ESTERO

La definizione
domestica di "**reddito
prodotto all'estero**"

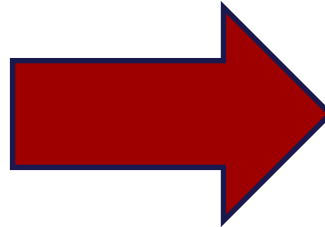


si rende applicabile solo
nei casi in cui non sia in
vigore una Convenzione
contro le doppie
imposizioni tra l'Italia e
lo Stato della fonte del
reddito (Circ. 9/2015)

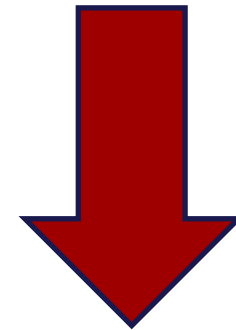


PRINCIPIO DI RECIPROCIITA'

Art. 165 co 2 TUIR



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

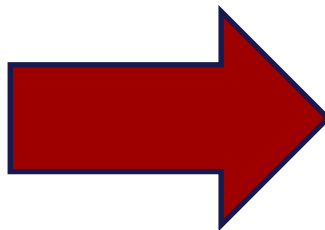


Principio di reciprocità cd.
«Lettura a specchio» dell'art. 23
TUIR



Art. 23 TUIR

Art. 23 TUIR



Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, un reddito si considera prodotto nel territorio dello Stato quando è possibile stabilirne **il collegamento con una fonte produttiva situata in Italia**



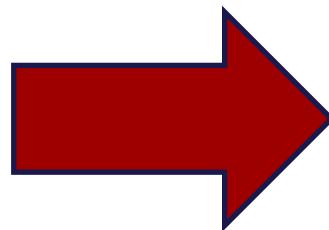
ESEMPI DI REDDITO PRODOTTO ALL'ESTERO

1. Redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero
2. Redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti
3. Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero
4. Redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero
5. Redditi d'impresa derivanti da attività svolte all'estero mediante stabile organizzazione
6. Redditi diversi di fonte estera e/o ritratti da beni che si trovano all'estero (i.e. canoni e *royalties*)

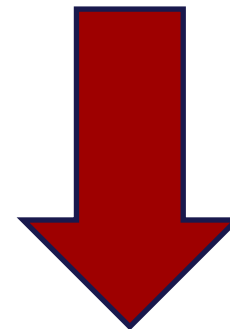


PROFILI CRITICI DELLA «LETTURA A SPECCHIO» DELL' ART. 23

Conseguimento
all'estero di redditi che
non sono riconducibili
a una delle categorie
previste dall'articolo 23
TUIR



Circ. 9/2015



«cd. Principio del
trattamento isolato» (es.
interessi, dividendi,
royalties)



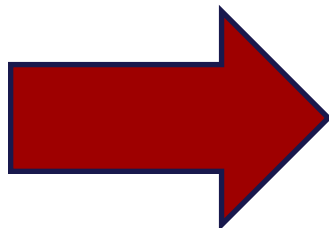
Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

2. IL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO

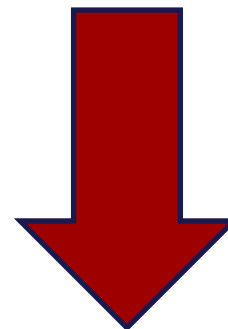


CONDIZIONI PER IL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO DI IMPOSTA

Art. 165 TUIR



I redditi prodotti all'estero devono concorrere alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente

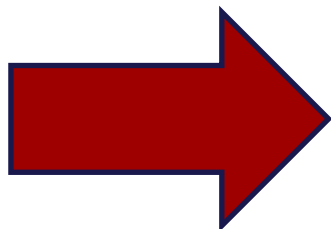


L'istituto non è applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva



CONDIZIONI PER IL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Art. 165 TUIR

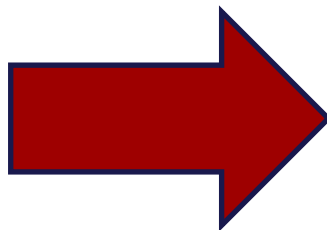


- 1) Produzione di un reddito estero
- 2) Concorso del reddito estero alla formazione del reddito imponibile in Italia
- 3) Pagamento delle imposte estere a titolo definitivo
- 4) Natura delle imposte estere assimilabile alle imposte italiane sul reddito



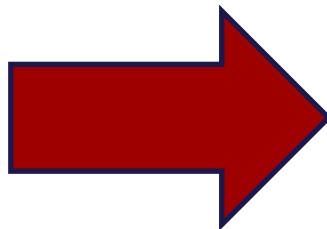
CONDIZIONI PER IL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA (SEGUE)

Imposte pagate
all'estero a titolo
definitivo



"Non ripetibili", cioè che non sono
*"susceptibili di modificazione a
favore del contribuente"* (circ.
Agenzia delle Entrate 12.6.2002
n. 50, § 18)

Imposte pagate in via
provvisoria o a titolo
d'acconto

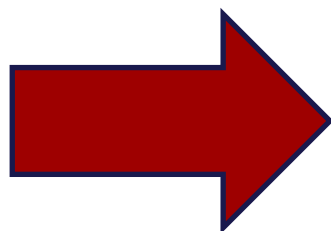


Il credito d'imposta sarà
riconosciuto nell'anno in cui il
relativo pagamento acquisisce
carattere di definitività



MODALITÀ DI CALCOLO DEL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO

Credito di imposta
(art. 165 TUIR)



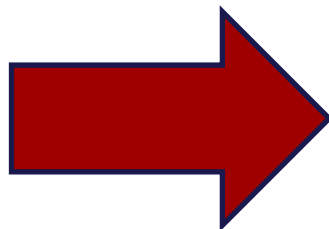
Reddito estero x Imposta netta dovuta

Reddito complessivo al netto delle
perdite pregresse compensate



MODALITÀ DI CALCOLO DEL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO (SEGUE)

Circ. 9/E 2015



*"Il reddito estero deve essere assunto **al lordo dei costi sostenuti per la sua produzione**, in ragione delle obiettive difficoltà nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali"*



ESEMPIO DI CALCOLO DEL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO

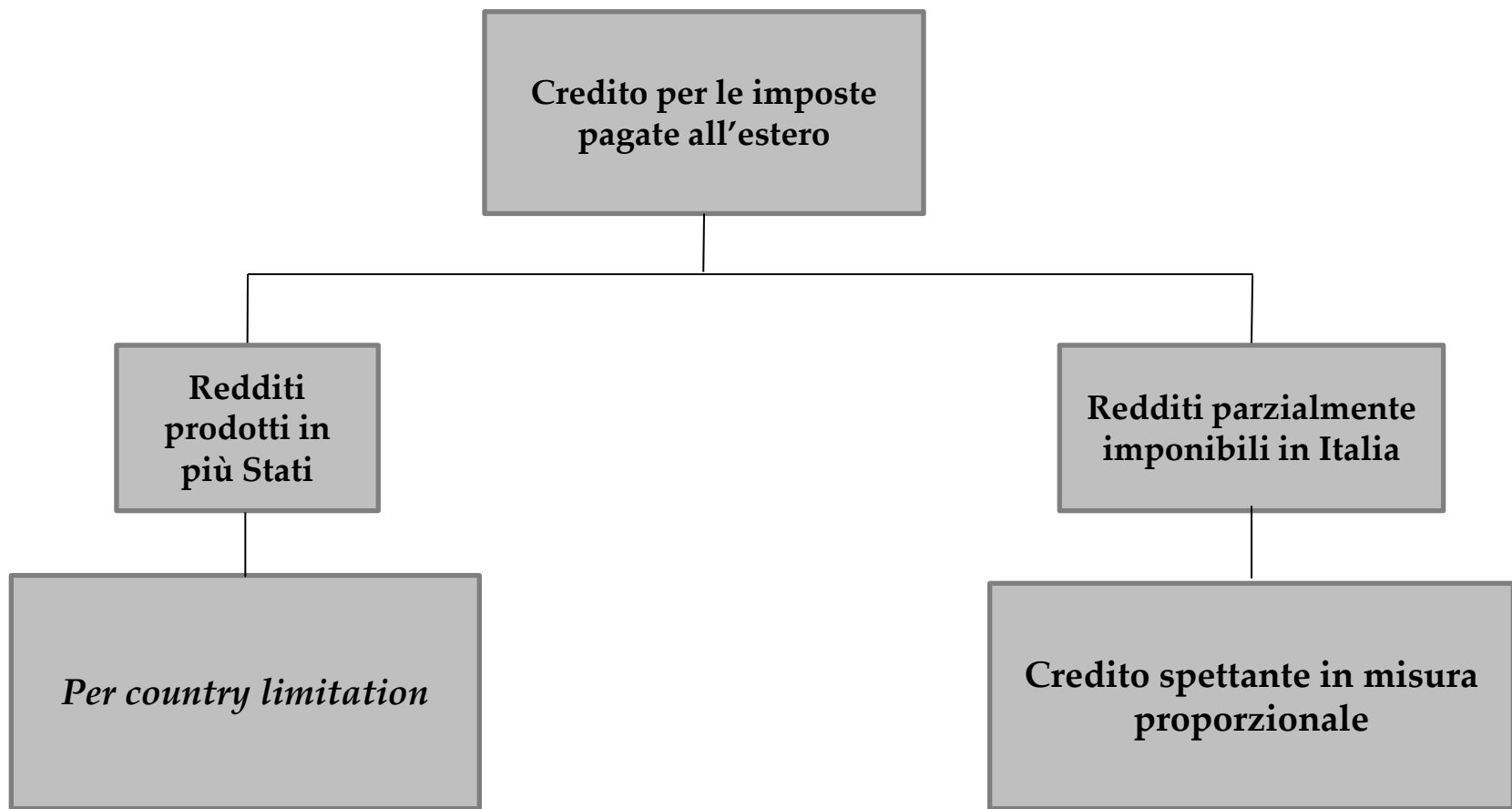
REDDITO ITALIANO (ALIQUTA 27,5%)	700	Calcolo del credito d'imposta massimo (teorico):
REDDITO PRODOTTO ALL'ESTERO (ALIQUTA 25%)	100	
REDDITO COMPLESSIVO	800	$100 \times 27,5 = 27,5$
(PERDITE FISCALI PREGRESSE)	(0)	<hr/>
		800
REDDITO IMPONIBILE	800	Credito per imposte estere effettivamente fruibile (imposte effettivamente pagate a titolo definitivo all'estero) = 25
IMPOSTA DOVUTA IN ITALIA	220	
IMPOSTA PAGATA ALL'ESTERO ACCREDITATA IN ITALIA	(25)	
IMPOSTA PAGATA IN ITALIA	195	



3. MODALITA' DI UTILIZZO DEL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO



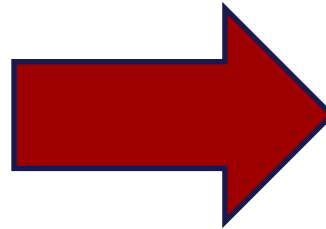
SPETTANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA



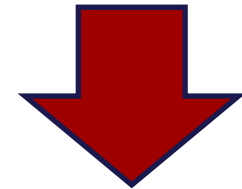


RICHIESTA DEL CREDITO D'IMPOSTA IN DICHIARAZIONE

La detrazione è calcolata nella dichiarazione relativa al **periodo d'imposta nel quale il reddito estero è stato prodotto** (art. 165, c. 4, TUIR)



Se il pagamento delle imposte estere avviene a titolo definitivo entro la presentazione della dichiarazione dei redditi



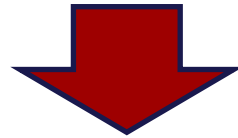
Opzione (art. 165, c. 5, TUIR): **per tutte le tipologie di reddito estero*** *"la detrazione può essere calcolata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo"*

* Estensione a tutte le tipologie di reddito estero prevista dal D.lgs. 145/2015 – In precedenza l'opzione era consentita solo con riguardo al reddito d'impresa

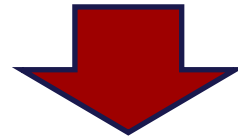


PAGAMENTO DELLE IMPOSTE ESTERE OLTRE IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

Se il pagamento a titolo definitivo delle imposte estere si verifica successivamente alla presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile in Italia



Art. 165, c. 7, TUIR

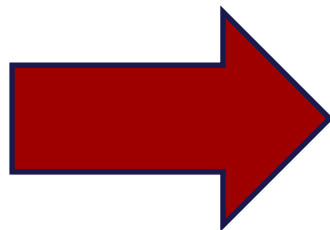


Nuova liquidazione dell'imposta dovuta per tale periodo. "In tal caso, il credito spettante dovrà essere richiesto in detrazione nella prima dichiarazione utile rispetto al momento in cui si renderà definitiva l'imposizione all'estero, fermo restando che la quota d'imposta italiana e l'imposta netta dovuta, rilevanti ai fini del computo della detrazione, saranno quelle relative al periodo d'imposta in cui il reddito estero ha concorso alla formazione del reddito complessivo" (Circ. 9/E 2015)



RIPORTO DEL CREDITO NON UTILIZZATO

Art. 165, c. 6, TUIR



Per **tutte le tipologie di reddito estero*** possibilità di riporto all'indietro (*carryback*) e in avanti (*carryforward*) delle eccedenze non utilizzate per un periodo di 8 anni

* Estensione a tutte le tipologie di reddito estero prevista dal D.lgs. 145/2015 – In precedenza il *carryback* e il *carryforward* delle eccedenze era consentito solo con riguardo al reddito d'impresa



MODALITÀ DI FUNZIONAMENTO DEL *CARRYBACK* / *CARRYFORWARD*

Due possibili eccedenze:

- Imposta estera che eccede la quota di imposta italiana relativa al reddito estero
- Quota di imposta italiana relativa al reddito estero che eccede l'imposta estera

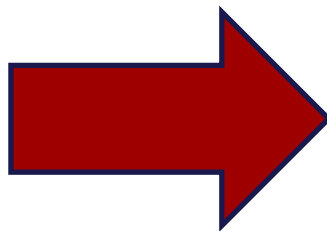


MODALITÀ DI FUNZIONAMENTO DEL *CARRYBACK* / *CARRYFORWARD* (SEGUE)

Art. 165 c. 6 TUIR:

imposta estera <
imposta italiana

imposta estera >
imposta italiana



- Riporto «all'indietro»
- Riporto in «avanti»
- Durata: 8 anni
- Calcolo delle eccedenze distinto in base alla singola tipologia di reddito



ESEMPIO DI FUNZIONAMENTO DEL CARRYBACK/CARRYFORWARD

Anno n	
REDDITO ESTERO (ALIQUOTA 40%)	100
IMPOSTA DEFINITIVA PAGATA ALL'ESTERO	(40)
REDDITO PRODOTTO IN ITALIA	300
REDDITO COMPLESSIVO IN ITALIA (ALIQUOTA 27,5%)	400
IMPOSTA LORDA ITALIANA	(110)
QUOTA DI IMPOSTA ITALIANA RELATIVA AL REDDITO ESTERO	(27,5)
CREDITO SPETTANTE	27,5
IMPOSTA NETTA ITALIANA (110-27,5)	(82,5)
ECEDENZA DI IMPOSTA ESTERA (40-27,5)	12,5



ESEMPIO DI FUNZIONAMENTO DEL CARRYBACK/CARRYFORWARD (SEGUE)

Anno n – 1 (carry back)	
REDDITO ESTERO (ALIQUOTA 20%)	100
IMPOSTA DEFINITIVA PAGATA ALL'ESTERO	(20)
REDDITO PRODOTTO IN ITALIA	300
REDDITO COMPLESSIVO IN ITALIA (ALIQUOTA 27,5%)	400
IMPOSTA LORDA ITALIANA	(110)
QUOTA DI IMPOSTA ITALIANA RELATIVA AL REDDITO ESTERO	(27,5)
CREDITO SPETTANTE	20
IMPOSTA NETTA ITALIANA (110 - 20)	(90)
ECCEDENZA DI IMPOSTA ITALIANA (27,5 - 20)	(7,5)
UTILIZZO CREDITO D'IMPOSTA ECCEDENTE ANNO N	7,5
CREDITO D'IMPOSTA RESIDUO RIPORTABILE (12,5 - 7,5)	5



ESEMPIO DI FUNZIONAMENTO DEL CARRYBACK/CARRYFORWARD (SEGUE)

Anno n (liquidazione imposta)	
IMPOSTA NETTA ITALIANA (al netto del credito d'imposta spettante per l'anno n)	82,5
ULTERIORE CREDITO D'IMPOSTA DELL'ANNO UTILIZZABILE PER EFFETTO DELL'ECCEDENZA DI IMPOSTA ITALIANA NELL'ANNO N-1	(7,5)
IMPOSTA NETTA ITALIANA PAGATA	75
CREDITO D'IMPOSTA RESIDUO RIPORTABILE (12,5 - 7,5)	5



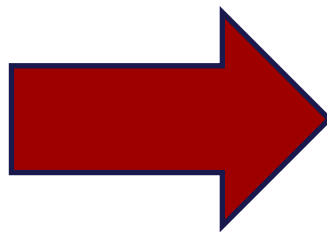
ESEMPIO DI FUNZIONAMENTO DEL *CARRYBACK/CARRYFORWARD* (SEGUE)

Anno + 1 (<i>carry forward</i>)	
REDDITO ESTERO (ALiquOTA 20%)	100
IMPOSTA DEFINITIVA PAGATA ALL'ESTERO	(20)
REDDITO PRODOTTO IN ITALIA	300
REDDITO COMPLESSIVO IN ITALIA (ALiquOTA 27,5%)	400
IMPOSTA LORDA ITALIANA	(110)
QUOTA DI IMPOSTA ITALIANA RELATIVA AL REDDITO ESTERO	(27,5)
CREDITO SPETTANTE	20
IMPOSTA NETTA ITALIANA (110 - 20)	(90)
ECCEDEZZA DI IMPOSTA ITALIANA (27,5 - 20)	7,5
UTILIZZO CREDITO D'IMPOSTA ECCEDENTE ANNO N	(5)
IMPOSTA NETTA ITALIANA PAGATA	(85)



DICHIARAZIONE OMESSA O OMESSO INSERIMENTO IN DICHIARAZIONE DEL REDDITO PRODOTTO ALL'ESTERO

Art. 165 c. 8 TUIR



"La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata"

Circ. 9/2015 → dichiarazione integrativa → *"In tal caso il reddito oggetto di integrazione deve ritenersi comunque dichiarato e conseguentemente **al contribuente spetta la detrazione delle imposte pagate all'estero**"*



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

4. IL CREDITO D'IMPOSTA E LA STABILE ORGANIZZAZIONE



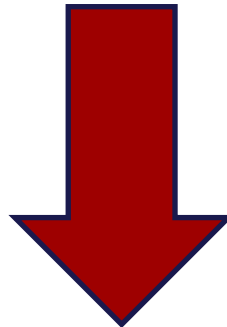
LA DEFINIZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE

- Stabile organizzazione materiale
- Stabile organizzazione personale
- Stabile organizzazione “di fatto”
- Stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente



CREDITO D'IMPOSTA E STABILI ORGANIZZAZIONI IN ITALIA DI IMPRESE ESTERE

L'art. 165 TUIR si applica anche alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto estero, in base al combinato disposto dell'articolo 152 TUIR e dell'articolo 81 TUIR.



Poiché anche i redditi di fonte estera concorrono a formare il reddito imponibile in Italia di una stabile organizzazione, a quest'ultima spetta il credito per le imposte pagate all'estero sui tali redditi



LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE

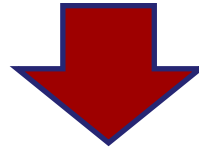
- il reddito della stabile organizzazione deve essere determinato sulla base degli utili e delle perdite riferibili alla stessa e secondo le disposizioni previste per i soggetti IRES, sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche
- ai fini della determinazione del reddito, la stabile organizzazione è considerata come entità separata e indipendente, svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati (c.d. «*functionally separate entity*»).



IL METODO DELLA CONTABILITA' SEPARATA

Art. 14 comma 3 del D.p.r. 600 del 1973

«le società, gli enti e gli imprenditori residenti che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse»

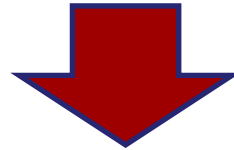


Ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione estera dell'impresa residente, si deve fare uso del metodo analitico basato sulla contabilità separata



CREDITO D'IMPOSTA E STABILE ORGANIZZAZIONE CON REDDITI IN PAESI TERZI

Nel caso di imprese residenti in Italia con stabili organizzazioni all'estero non ci sono dubbi circa la teorica spettanza del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero mediante tali stabili organizzazioni



La circolare 9/E del 2015 ha affrontato il caso in cui lo Stato della fonte del reddito sia diverso da quello in cui è localizzata la stabile organizzazione dalla quale deriva il reddito estero del soggetto residente



Il riconoscimento del credito per le imposte pagate dalla stabile organizzazione in un Paese terzo diverso da quello in cui è localizzata è possibile, ma è subordinato alla sussistenza di condizioni di c.d. reciprocità



5. ALCUNI RULING SUL CREDITO PER IMPOSTE ESTERE

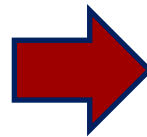


LA TAXE FORFAITAIRE ALGERINA E IL CREDITO PER LE IMPOSTE PAGATE IN ALGERIA (Ris. non pubblicata)

la «*taxe forfaitaire*» (oggi IBS) si applica sui ricavi delle imprese estere senza stabili organizzazioni ed è trattenuta alla fonte dai committenti



Il pagamento effettuato a tale titolo da diritto al credito di imposta ex art 165 TUIR



La parte di ritenuta corrispondente all'IVA sarà pienamente deducibile dal reddito di impresa della società



ACCREDITABILITÀ DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLA "IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS" TUNISINA (Ris. 83 del 2008)

Presupposti per il riconoscimento del credito
per le imposte pagate all'estero

- «similarità»
- «definitività»



Applicazione in Tunisia di un'imposta
omnicomprensiva sostitutiva delle imposte
dirette e indirette, presenti e future e dei
diritti doganali (*Prélèvement fiscal global
forfaitaire*)



«Similarità» parziale in relazione alla parte del
«*Prélèvement fiscal global forfaitaire*» riferibile
«all'*Impôt sur les sociétés*»

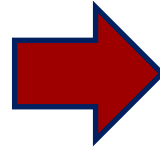
Credito d'imposta
ex art. 165 TUIR
per la parte
relativa a
«*l'Impôt sur les
sociétés'*»
compresa nel
«*Prélèvement
fiscal global
forfaitaire*»





SOCIETA' ITALIANA CHE PRESTA SERVIZI TECNICI IN INDIA (Ris. non pubblicata)

Art. 13 Convenzione Italia/India
Royalties e «corrispettivi per
servizi tecnici»



Se il prelievo è stato
effettuato nello stato
estero in misura superiore
a quanto previsto dal
trattato



Riconoscimento del credito per le
imposte pagate all'estero ex art.
24 Trattato



Istanza di rimborso alle
autorità fiscali estere

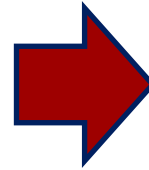


Limite convenzionale del 20%
dell'ammontare lordo dei
corrispettivi per i servizi tecnici



REDDITO PRODOTTO IN KAZAKISTAN DA UNA SOCIETÀ ITALIANA SENZA STABILE ORGANIZZAZIONE (Ris. 277 del 2008)

Art. 7 Convenzione Italia/Kazakistan:
*«Gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente **per mezzo di una stabile organizzazione, ivi situata**».*



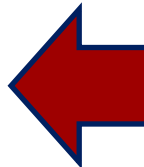
Art. 5 Convenzione
Italia/Kazakistan
« Stabile organizzazione »



Assenza di una stabile
organizzazione in Kazakistan



Istanza di rimborso alle autorità
fiscali estere



Non applicazione dell'art.
165



DETERMINAZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA SPETTANTE PER LE IMPOSTE PAGATE IN ROMANIA DA STABILE ORGANIZZAZIONE (Ris. 69 del 2005)

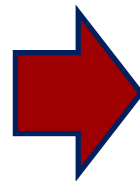
Art. 25 Convenzione Italia/Romania



Riconoscimento del credito di imposta per i redditi prodotti in Romania da una Società italiana



Esclusione della suddivisione dell'imposta estera in quote riferibili a singole componenti del reddito



Applicazione art. 165 TUIR per la determinazione dell'ammontare di imposta per i redditi prodotti all'estero