INFORMATIVA FISCALE

SEAC

Direttore responsabile Anna Maria Nicolussi

INFORMATIVA N. 146 – 18 MAGGIO 2015

SETTORE **IMPOSTE DIRETTE**

IL MAGGIOR REDDITO ESTERO ACCERTATO E LA "RILIQUIDAZIONE" DEL CREDITO D'IMPOSTA

RIFERIMENTI

- **Artt. 23 e 165, TUIR**
- **Circolare Agenzia Entrate 5.3.2015, n. 9/E**
- **Informativa SEAC 5.5.2015, n. 132**

IN SINTESI

Come noto ai contribuenti possessori di redditi di fonte estera è riconosciuto un credito d'imposta finalizzato ad evitare la c.d. "doppia tassazione".

Proseguendo l'analisi dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate riguardanti la determinazione e l'utilizzo di detto credito, si illustrano le modalità di "riliquidazione" dello stesso in caso di accertamento nello Stato della fonte dal quale emerga un maggior reddito estero.

In particolare, la rideterminazione del credito spettante è influenzata dal fatto che:

- *il maggior reddito accertato sia o meno rilevante in Italia;*
- *il termine per l'attività di accertamento in Italia sia ancora pendente o già decorso.*

SERVIZI COLLEGATI

Settimana Professionale

Schede Operative fisco

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Come noto, ai sensi dell'art. 165, TUIR, ai titolari di redditi di fonte estera, che concorrono alla formazione del reddito imponibile in Italia e per i quali sono pagate imposte estere a titolo definitivo, è riconosciuto un credito d'imposta finalizzato ad evitare la c.d. "doppia tassazione".

Nella Circolare 5.3.2015, n. 9/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito alla determinazione e fruizione di tale credito, riportati nell'Informativa SEAC 5.5.2015, n. 132.

Si prosegue ora l'analisi di detta Circolare n. 9/E con le precisazioni relative al caso in cui, a seguito dell'attività di accertamento nello Stato della fonte, risulti un **reddito estero di ammontare superiore rispetto a quello precedentemente determinato**.

In considerazione del fatto che in molti casi le regole di determinazione del reddito nello Stato della fonte non coincidono con quelle vigenti in Italia, nella citata Circolare n. 9/E l'Agenzia della Entrate evidenzia innanzitutto che è **necessario stabilire se il maggior reddito estero accertato nello Stato della fonte sia rilevante o meno** in Italia. Tale "difformità" si verifica, ad esempio, nella determinazione del reddito d'impresa per cui il reddito di una stabile organizzazione tassato nello Stato di localizzazione non coincide con la base imponibile della casa madre.

IL MAGGIOR REDDITO ESTERO NON CONCORRE AL REDDITO IMPONIBILE IN ITALIA

Qualora il maggior reddito estero accertato non determini un maggior reddito imponibile in Italia, è **sufficiente** procedere al "***riconoscimento*** *delle* ***ulteriori imposte estere pagate*** *in un periodo d'imposta successivo a quello di appartenenza del reddito"* con conseguente possibile nuova determinazione della detrazione spettante. In merito è infatti specificato che:

> "*se il* ***maggior reddito accertato*** *all'estero deriva dalla* ***rettifica*** *di componenti negativi o positivi effettuata* ***in base a regole*** *che* ***non trovano corrispondenza*** *nella disciplina italiana del reddito d'impresa, si procederà* ***solo ad una nuova liquidazione della detrazione spettante****,* ***senza*** *alcuna* ***rettifica*** *del* ***reddito originariamente dichiarato****".*

IL MAGGIOR REDDITO ESTERO CONCORRE AL REDDITO IMPONIBILE IN ITALIA

Nel caso in cui la rettifica del reddito estero assuma rilievo anche in Italia (ad esempio, rettifica derivante dal disconoscimento di costi per operazioni inesistenti ovvero dalla rilevazione di componenti positivi / singoli elementi reddituali occultati), l'Agenzia precisa che trova applicazione il comma 7 del citato art. 165 in base al quale:

> *"Se 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* ***detrazione*** *è* ***limitata*** *alla* ***quota*** *dell'****imposta estera proporzionale*** *all'ammontare del* ***reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione*** *in Italia".*

Per individuare il trattamento applicabile, quindi, **occorre distinguere** il caso in cui il **termine per l'accertamento non sia ancora scaduto** da quello in cui detto **termine sia già decorso**.

TERMINE PER L'ACCERTAMENTO NON ANCORA SCADUTO

Nel caso in cui il **termine** per l'accertamento sia ancora **pendente**, l'Agenzia precisa che l'**imponibile** e la relativa **imposta** devono essere **rettificati**.

NB Per completezza l'Agenzia precisa che la rettifica dell'imponibile e dell'imposta, oltre che *"per effetto dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria",* può avvenire anche *"****su iniziativa dello stesso contribuente****"*.

A tal fine quest'ultimo è tenuto a "*presentare spontaneamente una* ***dichiarazione dei redditi*** **[integrativa]** … *utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione*" non oltre i termini per l'accertamento ed eventualmente avvalendosi del ravvedimento operoso ex art. 13, D.Lgs. n. 472/97.

RIPRODUZIONE VIETATA

In tali casi, il **maggior reddito estero dichiarato** determina:

> "*una **nuova liquidazione della detrazione spettante a titolo di foreign tax credit** che tiene conto **delle maggiori imposte estere** sostenute a **seguito della rettifica** operata nello Stato della fonte*".

Esempio 1 Nel periodo d'imposta n, un soggetto IRPEF con stabile organizzazione all'estero presenta i seguenti dati:

Periodo d'imposta n	
– Reddito estero	**€ 10.000**
– Reddito italiano	€ 40.000
– Reddito complessivo netto	€ 50.000
– IRPEF	€ 15.320
– Imposta estera (aliquota media 30%)	€ 3.000
– Quota imposta italiana (10.000 / 50.000 x 15.320)	€ 3.064
– Detrazione spettante (3.000 < 3.064)	**€ 3.000**

Nel periodo d'imposta n+2 l'Amministrazione fiscale estera accerta un maggior reddito estero pari a € 6.000 tassato con aliquota progressiva del 34% e quindi con una maggiore imposta pari a € 2.040, pagata in via definitiva dal contribuente.
Poiché tale maggior reddito rileva anche in Italia, nel periodo d'imposta n+2 il contribuente riliquida il periodo d'imposta n e presenta una dichiarazione integrativa nella quale il credito per le imposte estere è così rideterminato.

Periodo d'imposta n+2	
– Reddito estero nel periodo n (dichiarato + accertato)	**€ 16.000**
– Reddito italiano	€ 40.000
– Reddito complessivo netto	€ 56.000
– Maggior IRPEF	€ 2.310
– Totale IRPEF	€ 17.630
– Maggior imposta estera (aliquota progressiva 34%)	€ 2.040
– Imposta estera complessiva	€ 5.040
– Quota imposta italiana (16.000 / 56.000 x 17.630)	€ 5.037
– Detrazione totale spettante (5.037 < 5.040)	**€ 5.037**
– Maggiore detrazione spettante (5.037 – 3.000)	€ 2.037

Il maggior reddito estero determina un maggior reddito ed una maggior imposta in Italia dalla quale deriva una maggiore detrazione spettante (€ 5.037 anziché € 3.000). Quest'ultima può essere scomputata dall'IRPEF dovuta sul maggior reddito estero, liquidata nella dichiarazione integrativa presentata dal contribuente.

Qualora tale **rettifica della dichiarazione sia effettuata dall'Agenzia delle Entrate** tramite gli ordinari mezzi di accertamento (ad esempio, ex art. 41-bis, DPR n. 600/73), la **maggiore detrazione spettante** a titolo di credito per le imposte estere potrà essere calcolata **previa presentazione di adeguata documentazione**.

TERMINE PER L'ACCERTAMENTO SCADUTO

Nel caso in cui in Italia il termine per l'accertamento **sia scaduto**, il citato comma 7 **limita la detrazione** alla **quota dell'imposta estera in proporzione** all'ammontare del **reddito estero tassato in Italia**.
Conseguentemente, la **maggiore imposta estera rileverà solo in misura proporzionale al reddito già tassato in precedenza** "*non essendo possibile tenere conto del maggior reddito percepito (in quanto non più accertabile)".*

RIPRODUZIONE VIETATA

Per (ri)determinare la stessa è quindi necessario applicare la seguente **proporzione**:

reddito estero accertato : imposta estera complessiva = reddito estero dichiarato : imposta estera per calcolo credito

Esempio 2 Con riferimento all'esempio 1, si ipotizzi che la rettifica nello Stato della fonte sia effettuata nel periodo d'imposta n+5 (cioè decorsi i termini per l'accertamento). La maggior imposta pagata all'estero può essere riconosciuta solo parzialmente, nella seguente misura:

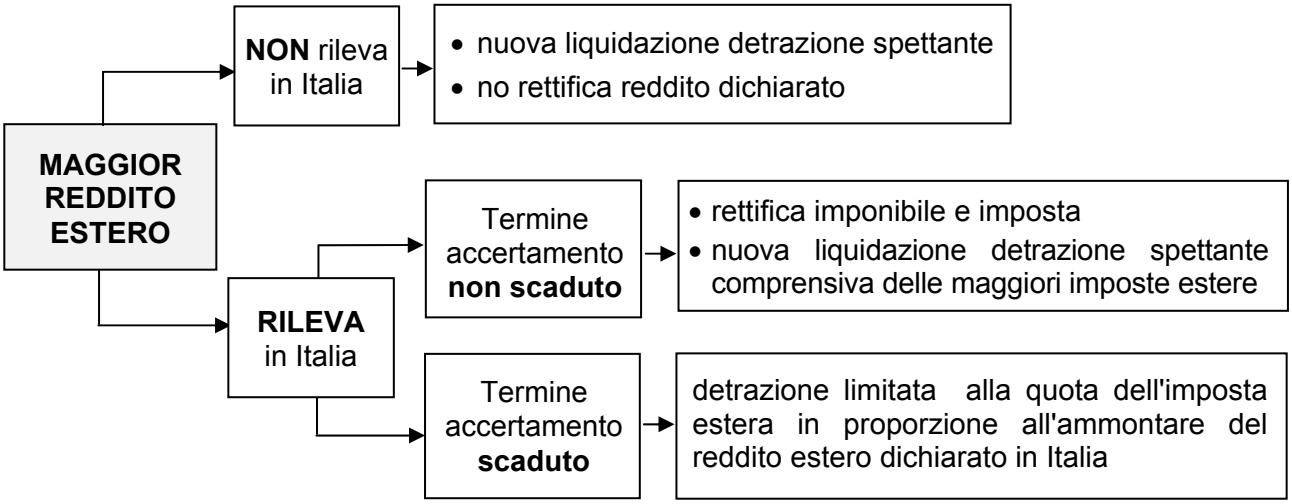
Periodo d'imposta n+5			
– Reddito estero dichiarato nel periodo n	€	10.000	
– Maggior reddito estero accertato del periodo n+5	€	6.000	
– Totale reddito estero accertato	€	**16.000**	
– Reddito italiano	€	40.000	
– Reddito complessivo netto	€	**50.000**	
– Totale IRPEF	€	15.320	
– Maggior imposta estera (aliquota progressiva 34%)	€	2.040	
– Imposta estera complessiva	€	5.040	
– Quota imposta italiana	€	3.064	
– Totale imposte estere da riconoscere per la nuova liquidazione	€	**3.150**	(*)
– Detrazione totale spettante (3.064 < 3.150)	€	3.064	
– Maggiore detrazione da riconoscere (3.064 – 3.000 già fruita)	€	**64**	

(*) Applicando la proporzione sopra riportata, l'imposta estera che rileva per il credito d'imposta è pari a € 3.150 (10.000 : 16.000 x 5.040).

L'ulteriore detrazione spettante (€ 64), rispetto a quella già fruita nel periodo d'imposta n (€ 3.000), può essere utilizzata nella dichiarazione entro il cui termine di presentazione è avvenuto il pagamento a titolo definitivo delle maggiori imposte estere.

NB L'Agenzia ribadisce che, ai sensi di quando disposto dal comma 8 del citato art. 165, la **detrazione non spetta** nel caso di **omessa presentazione della dichiarazione** / **omessa dichiarazione del reddito estero**. In merito si rammenta che il reddito estero si considera "***non dichiarato***", con conseguente indetraibilità della relativa imposta, qualora in dichiarazione **non** risulti **indicato** un reddito:

- **derivante** dalla **medesima fonte produttiva**;
- **appartenente** alla **medesima categoria reddituale**.



■

RIPRODUZIONE VIETATA