



FISCO

Credito per le imposte estere solo se il prelievo è "definitivo"

La detrazione prevista dall'art. 165 del TUIR non compete per le imposte pagate a titolo provvisorio, o in eccesso rispetto alle Convenzioni

/ Gianluca ODETTO

Una delle più frequenti questioni che si incontrano nell'ambito della corretta **determinazione del credito** per le imposte assolate all'estero, la cui **regolamentazione interna** si rinviene nell'art. 165 del TUIR, riguarda le caratteristiche delle imposte estere che vanno in detrazione dell'**IRPEF** o dell'**IRES**.

Il principio generale è quello per cui sono **scomputabili** le imposte pagate all'estero a titolo definitivo; riprendendo allo scopo il contenuto della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 50 del 12 giugno 2002 (§ 18), sono da considerare **definitive** le imposte pagate all'estero divenute "**non ripetibili**", ovvero non suscettibili di modificazione a favore del contribuente. Non possono, quindi, essere **scomutate**:

- sotto un primo profilo, le imposte per le quali è prevista la **possibilità di rimborso** totale o parziale;
- in secondo luogo, le **imposte pagate** in acconto o in via provvisoria.

Per quanto riguarda il primo aspetto, va innanzitutto rilevato che **non possono** essere **detratte** dall'imposta italiana le ritenute subite nello Stato estero in misura superiore a quella prevista dalle **singole** Convenzioni contro le **doppie imposizioni** (se, naturalmente, il reddito di fonte estera può accedere ai relativi benefici); tali imposte prelevate in eccesso potrebbero, infatti, essere richieste a rimborso nello Stato estero e risulterebbero quindi carenti del requisito della "definitività" (o "non ripetibilità").

Se, ad esempio, è stata prelevata una **ritenuta estera** nella misura del **27%**, a fronte di un'aliquota convenzionale del **10%**, e il percipiente ha i requisiti previsti dalla Convenzione per ottenere il rimborso della differenza, egli può **scomputare** a titolo di **imposta estera** secondo le modalità previste dall'art. 165 del TUIR il prelievo estero nell'**importo corrispondente** all'aliquota del **10%**, avendo pieno titolo per **richiedere a rimborso** presso l'Amministrazione estera la differenza del **17%**: tale impostazione trova peraltro corrispondenza con la prassi dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha esplicitato il principio nella circolare n. 26 del 16 giugno 2004 in materia di dividendi.

Il principio per cui **non è accreditabile** in Italia un'imposta prelevata all'estero in misura superiore a quella prevista dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni vale anche nel caso "estremo" nel quale il soggetto residente in Italia ha subito un **prelievo all'estero** quando non ne sussistevano affat-

to i presupposti. Il caso, esaminato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 277 del 3 luglio 2008, è quello di una società italiana che ha reso prestazioni ad una società del Kazakistan senza avere in loco una **stabile organizzazione**. Essendo il reddito non imponibile nello Stato estero, mancando una S.O., il prelievo operato risulta quindi indebitato e, pertanto l'impresa italiana non ha titolo a **scomputare dall'IRES** l'imposta estera e deve richiedere a rimborso la **ritenuta operata** senza che vi fossero i presupposti presso le Autorità fiscali del Kazakistan.

In questo senso, appare centrale accertare quali siano le **corrette modalità** di imposizione del reddito di fonte estera, alla luce della norma nazionale dell'altro Stato e delle Convenzioni internazionali.

Necessario il pagamento prima di UNICO

Come in precedenza segnalato, non possono essere **scomutate** le imposte estere pagate in acconto o in via provvisoria. Tale principio va però **coordinato** con quello, contenuto nell'art. 165 comma 4 del TUIR, per cui la detrazione avviene nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito al quale si riferisce **l'imposta stessa** (ad esempio, in UNICO 2015, se il reddito estero è stato prodotto nel 2014), a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della presentazione della dichiarazione.

Nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 134 del 25 settembre 2001 l'**acconto** del **75%** versato sull'imposta complessiva era considerato pagamento **a titolo provvisorio** (non avente, quindi, carattere di definitività) per il semplice fatto che risultava dovuto un saldo; tale risoluzione è, però, stata emanata in vigenza del "vecchio" art. 15 del TUIR, il quale **non** conteneva la **clausola** oggi presente nell'art. 165 comma 4, la quale consente lo scomputo senza ulteriori condizioni se il pagamento (acconto + saldo) avviene **entro il termine** per la presentazione della dichiarazione dei redditi, ragione per cui le relative **conclusioni** si ritengono superate; così, se il reddito è stato **prodotto nel 2014**, nel 2014 stesso è stato pagato l'**acconto** al Fisco estero, ma entro il 30 settembre 2015 il contribuente italiano versa il saldo dell'imposta, **entrambi i pagamenti** sono **detraibili** a titolo di credito per le **imposte estere**.