Circolare n. 4/E del 21 marzo 2019

Rideterminazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero in caso di maggior imponibile accertato in Italia

di Antonella Della Rovere, Francesca Pecorari e Piergiorgio Valente (*)

Con la circolare n. 4/E del 21 marzo 2019 l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alla rideterminazione del credito per imposte pagate all'estero nel caso di accertamento di un maggiore imponibile in Italia, quale ipotesi non espressamente disciplinata dall'art. 165 del T.U.I.R. Ulteriori chiarimenti sono stati forniti sul tema con la risoluzione n. 36/E/2019 e la risposta ad un'istanza di interpello n. 23/2019, concernenti, rispettivamente, il rapporto tra regime forfetario e compensi esteri e il credito d'imposta estero per ritenute operate per servizi tecnici resi all'estero.

1. Premessa

Con la circolare n. 4/E del 21 marzo 2019 l'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Grandi Contribuenti - ha fornito chiarimenti con riferimento a due differenti fattispecie in materia di accertamento.

Il primo caso riguarda il tema relativo alla possibilità di **scomputo delle perdite pregresse** ad integrale abbattimento del **maggior imponibile accertato**, anziché nel limite dell'80% previsto dal comma 1 dell'art. 84 del T.U.I.R.

In particolare, ci si riferisce all'ipotesi in cui, in sede di dichiarazione, il contribuente non abbia compensato tutte le perdite pregresse disponibili e utilizzabili nel limite dell'80% del reddito imponibile ai sensi di quanto previsto dall'art. 84, comma 1, del T.U.I.R., ma solo una parte di esse, in modo da usufruire di crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, in detrazione dell'imposta dovuta (1).

Il secondo caso, oggetto della presente trattazione, si riferisce invece alla possibilità di ricalcolare l'ammontare del **credito per le imposte pagate all'estero** secondo quanto previsto dall'art. 165 del T.U.I.R., ai fini della sua detrazione dalla maggiore imposta dovuta in sede di accertamento.

2. Contesto normativo di riferimento

Il quadro normativo di riferimento è costituito dall'art. 165 del T.U.I.R. relativo alla disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero da soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato (2).

(*) Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente.

(1) La circolare avalla l'ipotesi di un possibile ripristino della situazione che si sarebbe realizzata se il contribuente avesse dichiarato fin dall'inizio il proprio imponibile nella misura corretta. Tale possibilità consente l'utilizzo delle perdite pregresse anche ad integrale abbattimento del maggior imponibile accertato, pur nel limite dell'80% dell'imponibile che il contribuente avrebbe dovuto complessivamente dichiarare. Cfr. S. Trettel, "Perdite pregresse e attività di accertamento: l'Agenzia 'apre' ai contribuenti", in *il fisco,* n. 16/2019, pag. 1535.

(2) Per ulteriori approfondimenti sul metodo del credito d'imposta, di cui all'art. 165 del T.U.I.R., il cui obiettivo principale è quello di eliminare il fenomeno della doppia imposizione del medesimo reddito qualora il reddito prodotto all'estero, in virtù del principio della c.d. tassazione concorrente, sia assoggettato ad imposizione sia nello Stato estero (Stato della fonte) che in Italia (Stato della residenza), cfr. P. Valente, *Casi e Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, Eurilink University Press, Roma, 2018, pag. 50 ss.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 165, il credito d'imposta è riconosciuto purché ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:
- conseguimento di un **reddito prodotto all'estero**;
- concorso del reddito prodotto all'estero alla **formazione del reddito complessivo** in Italia;
- **pagamento di imposte estere a titolo definitivo**. L'Agenzia delle entrate ha precisato che devono considerarsi definitive le imposte pagate all'estero qualora esse siano divenute "irripetibili", cioè non più "suscettibili di modificazione a favore del contribuente". A tal fine, per le imposte pagate in via provvisoria a titolo di acconto il riconoscimento del credito d'imposta avverrà nell'anno in cui il pagamento acquisisce carattere di definitività (3).

Le imposte pagate all'estero a titolo definitivo sui redditi ivi prodotti sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino a concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione (4).

Da un punto di vista soggettivo, il credito di imposta per le imposte pagate all'estero può essere richiesto dai:
- **soggetti IRES**;
- **soggetti IRPEF** in forza del rinvio operato dall'art. 11, comma 4, del T.U.I.R. all'art. 165 del medesimo Testo Unico.

Sotto il profilo oggettivo, ai fini dell'individuazione dei redditi prodotti all'estero, è necessario fare riferimento a "criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato" (art. 165, comma 2, T.U.I.R.).

Come precisato nella circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, il comma 6 dell'art. 165 consente di recuperare l'eventuale credito non utilizzato in un determinato periodo d'imposta per **incapienza dell'imposta italiana**.

Si tratta dunque di un meccanismo che permette ai soggetti residenti di utilizzare il credito anche in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale il reddito estero ha concorso alla formazione del reddito imponibile in Italia.

Per il reddito prodotto da soggetti residenti, nello stesso Paese estero, si può computare a credito l'imposta estera pagata a titolo definitivo che eccede la quota d'imposta italiana relativa al medesimo reddito, fino a concorrenza dell'opposta eccedenza dell'imposta italiana rispetto a quella estera sullo stesso reddito, eventualmente verificatasi negli otto esercizi precedenti. La residua eccedenza può essere utilizzata per il riporto a nuovo negli esercizi successivi, fino all'ottavo.

Il primo periodo del comma 7 dell'art. 165 disciplina l'ipotesi in cui si debba procedere a una **nuova liquidazione dell'imposta dovuta** per il periodo nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile, in conseguenza dell'**accertamento** - nel Paese della fonte - di un **maggior reddito estero**.

Sul punto, la circolare n. 9/E/2015 chiarisce che qualora:
- la rettifica del reddito estero assuma rilievo anche in Italia; e
- non siano scaduti i termini per l'accertamento,

la dichiarazione del maggior reddito estero determina anche una **nuova liquidazione della detrazione spettante** a titolo di *foreign tax credit*, in considerazione delle maggiori imposte estere dovute a seguito della rettifica effettuata nello Stato della fonte.

3. Detrazione del credito per le imposte pagate all'estero dalla maggiore imposta definita

La problematica affrontata dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 4/E del 21 marzo 2019 concerne la possibilità di ricalcolare l'ammontare del credito per le imposte estere riconosciuto ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R. a seguito dell'**accertamento di un maggior imponibile in Italia** e conseguentemente di scomputare tale importo dalla maggiore imposta dovuta.

Poiché, ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R., il credito non può essere superiore all'imposta netta italiana relativa all'anno di produzione del reddito estero (5), occorre chiarire se l'accertamento di una maggiore imposta dovuta in Italia possa determinare il **ricalcolo della detrazione spettante** per le imposte pagate all'estero.

Tale questione si pone in quanto la disposizione contenuta nel comma 7 dell'art. 165 del T.U.I.R. riguarda la sola ipotesi in cui venga accertato

(3) Cfr., al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle entrate 12 giugno 2002, n. 50/E, confermata dalla circolare 5 marzo 2015, n. 9/E.

(4) Per ulteriori chiarimenti sulla disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, cfr. circolare n. 9/E/2015.

(5) Al riguardo cfr. Comm. trib. prov. di Milano, 23 aprile 2018, n. 1814/1/18, in cui viene richiamata la circolare n. 9/E/2015, nella quale si afferma che "quando l'imposta estera, rispetto a quella dovuta in Italia (Paese di residenza del contribuente) è:
- inferiore, occorre versare all'erario la differenza;
- superiore, non si dà luogo a restituzione dell'eccedenza in quanto il credito compete solo fino a concorrenza dell'imposta italiana relativa al reddito estero".

un maggior reddito estero (6) mentre non vi sono disposizioni normative specifiche che disciplinino il caso in cui, al contrario, venga accertato un maggior reddito italiano.
In merito all'ipotesi espressamente prevista dalla normativa nazionale, cioè quella relativa all'accertamento di un **maggior reddito estero**, la circolare n. 9/E/2015 precisa che risulta opportuno, in via preliminare, stabilire se il maggior reddito rilevi o meno anche in Italia.
Nel caso in cui il reddito non assuma rilevanza (in quanto, ad esempio, la rettifica sia prevista da regole specifiche estere non valide in Italia) si procederà ad una nuova liquidazione della detrazione spettante, con riconoscimento delle maggiori imposte estere pagate.
Qualora, invece, la rettifica del reddito estero assuma rilievo anche in Italia è necessario distinguere le ipotesi in cui sia o meno scaduto il termine per l'accertamento:
- nel caso in cui in Italia **non** sia **scaduto** il **termine per l'accertamento** il contribuente è tenuto a rettificare l'imponibile e la relativa imposta mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa all'anno in cui è avvenuto il pagamento originario, ricalcolando il credito sulla base della modifica della quota di imposta italiana e dell'imposta estera pagata. In assenza di iniziativa da parte del contribuente, la rettifica della dichiarazione, conseguente al maggiore reddito estero accertato, potrà essere effettuata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 (c.d. accertamento parziale). In tale sede potrà essere calcolata la maggiore detrazione riconosciuta a titolo di credito per le imposte pagate all'estero, dietro presentazione di adeguata documentazione da parte del contribuente;
- se il termine per l'**accertamento** è **decorso**, l'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 165 del T.U.I.R. dispone che "la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia". In tale caso, nel procedimento di calcolo del credito d'imposta, non sono soggetti a ricalcolo né l'ammontare della quota d'imposta lorda italiana né quello dell'imposta netta, a suo tempo determinati; le modifiche riguarderanno soltanto l'importo dell'imposta estera, la quale deve essere aumentata delle maggiori imposte estere pagate in via definitiva.
La circolare n. 4/E/2019 si occupa dell'ipotesi contraria, non espressamente disciplinata dall'art. 165 del T.U.I.R., relativa al caso in cui sia accertato un **maggiore reddito italiano**, il quale incide sul calcolo della quota d'imposta italiana, che rappresenta il limite per la detrazione spettante a titolo di credito per le imposte pagate all'estero.
Dal punto di vista procedurale, il contribuente può chiedere che venga **ricalcolata la detrazione del credito** dell'imposta pagata all'estero in sede di contraddittorio instaurato nel corso del procedimento di accertamento con adesione come disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997. In tal modo si intende ripristinare la situazione che si sarebbe prodotta nell'ipotesi in cui il contribuente avesse dichiarato, fin dall'inizio, in maniera corretta l'imponibile effettivamente dovuto.
Mediante la circolare l'Agenzia delle entrate chiarisce che la detrazione del credito per le imposte pagate all'estero, riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ai sensi del comma 6 dell'art. 165 del T.U.I.R., se ancora disponibile, può essere riconosciuta in detrazione dalla maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento, su richiesta del contribuente in sede di contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione (7).

4. Rapporto tra libero professionista in regime forfetario e imposta versata a San Marino

Nella risoluzione n. 36/E del 15 marzo 2019 l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in risposta all'istanza di interpello proposta dal contribuente ai sensi dell'art. 11 dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000) in riferimento alla detrazione di imposte versate all'estero, in particolare nella Repubblica di San Marino.
In relazione a tale fattispecie l'Ufficio specifica che i redditi prodotti all'estero dal libero professionista in regime forfetario non partecipano alla **formazione del reddito complessivo**.
Nel caso di specie l'istante ha rappresentato che una società, sua cliente, con sede nella Repub-

(6) Come evidenziato dall'Agenzia delle entrate nella circolare. n. 9/E/2015, esso consiste nel maggior reddito eventualmente accertato dall'Amministrazione finanziaria dello Stato estero prima che le imposte ivi assolte assumano carattere di definitività, dovendo operare una distinzione a seconda che detta rettifica assuma o meno rilievo ai fini dell'assolvimento delle imposte in Italia.

(7) Il comma 6 dell'art. 165 del T.U.I.R. consente di riportare in avanti, sino all'ottavo esercizio successivo, l'eventuale imposta estera non detratta per incapienza dell'imposta italiana. Attraverso tale meccanismo si consente ai soggetti residenti di utilizzare il credito in un periodo d'imposta diverso da quello rispetto al quale il reddito estero ha concorso a formare il reddito imponibile in Italia.

blica di San Marino, al momento del pagamento di una fattura ha applicato una **ritenuta di acconto del 20%**, ai sensi di quanto previsto dall'art. 102 della Legge 16 dicembre 2013, n. 166 recante la disciplina dell'"Imposta Generale sui Redditi".
Il contribuente chiede:
a) se sia possibile recuperare, nella propria dichiarazione dei redditi, l'importo della ritenuta di acconto già versato (in quanto si tratta di reddito prodotto all'estero);
b) ovvero se tale importo sia scomputabile dall'imposta prevista per il regime forfetario.
L'Agenzia delle entrate ripercorre quanto statuito in ambito internazionale dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Nello specifico, il par. 1 dell'art. 14 della **Convenzione Italia - San Marino** statuisce che i redditi derivanti dall'esercizio di una libera professione sono assoggettati a una tassazione concorrente in Italia, Paese di residenza del contribuente, e a San Marino, Stato in cui viene esercitata l'attività.
L'Amministrazione finanziaria, nel fornire risposta all'interpello, tiene conto, in particolare, dei seguenti aspetti:
- in base alla **normativa interna vigente nella Repubblica di San Marino** le prestazioni di servizi rese da un libero professionista italiano nella Repubblica di San Marino sono assoggettate, da parte del committente sammarinese, ad un'imposta pari al 20%;
- per quanto riguarda l'**ordinamento giuridico italiano**, il regime forfetario introdotto dalla Legge di bilancio 2019 (Legge 30 dicembre 2018, n. 145) è riservato ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi non superiori a euro 65.000, a prescindere dal tipo di attività svolta (8);
- ai fini **IVA**, i contribuenti in regime forfetario non addebitano l'imposta in rivalsa né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni (art. 1, comma 58, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 - Legge di stabilità 2015);
- con riferimento alle **imposte sui redditi**, la risoluzione in commento richiama la circolare n. 10/E del 4 aprile 2016 nella quale si precisa che i ricavi o i compensi percepiti da coloro che applicano il regime forfetario, in ragione dell'esiguità della misura dell'imposta sostitutiva, non sono soggetti alla ritenuta di acconto. A tal fine i contribuenti sono tenuti a rilasciare una dichiarazione dalla quale risulti che il reddito è soggetto a imposta sostitutiva (art. 1, comma 67, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 - Legge di stabilità 2015).
Ai sensi di quanto previsto dal comma 64 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015 il reddito imponibile dei contribuenti sottoposti a regime forfetario si determina applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività pari al 78%. Sul reddito imponibile, determinato mediante tali parametri, si applica un'imposta sostitutiva pari al 15%.
Da tali considerazioni ne deriva, secondo l'Agenzia delle entrate, l'esclusione della possibilità che il professionista possa fruire del credito per le imposte assolte all'estero per la ritenuta d'acconto applicata dal committente di San Marino sui compensi.
Fondamento normativo della conclusione adottata dall'Amministrazione finanziaria è da rinvenirsi nell'art. 165 del T.U.I.R. in forza del quale al fine di beneficiare del credito per le imposte assolte all'estero è necessario che il reddito estero concorra alla formazione del reddito complessivo in Italia del soggetto residente.
Poiché l'art. 3, comma 3, lett. a), del T.U.I.R. esclude dalla base imponibile i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva (i quali, dunque, non concorrono alla formazione del reddito complessivo) viene a mancare il presupposto per il riconoscimento del credito d'imposta *ex* art. 165 del T.U.I.R., salvo che il contribuente eserciti la facoltà, espressamente riconosciuta dall'art. 18 del T.U.I.R., di non avvalersi del regime sostitutivo e di applicare quello ordinario (9).

5. Credito d'imposta estero per ritenute operate in relazione a servizi tecnici resi all'estero

L'Agenzia delle entrate si è occupata, con la risposta all'istanza di interpello n. 23 del 1° febbraio 2019, della fattispecie concernente l'accreditabilità o meno di una **ritenuta** che la società

(8) Il regime in questione prevede l'applicazione di una imposta sostitutiva pari al 15%. Al fine di favorire l'avvio di nuove iniziative imprenditoriali, l'aliquota è ridotta nella misura del 5% per i primi cinque anni di attività.

(9) Tale impostazione risulta confermata anche dalla circolare n. 9/E del 5 marzo 2015 in cui l'Agenzia delle entrate esclude il riconoscimento del credito d'imposta di cui all'art. 165 del T.U.I.R. in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 18 del T.U.I.R.

istante può subire nello Stato estero (quale Stato della fonte) sugli importi dalla stessa fatturati per **prestazioni di servizi di natura ingegneristica**, in **assenza di stabile organizzazione** nello Stato estero.
Nello specifico, la società istante ha stipulato con una società estera un contratto d'opera intellettuale avente ad oggetto la prestazione di servizi ingegneristici.
In base a tale accordo, la società italiana si impegna ad effettuare le seguenti prestazioni:
- predisposizione dei disegni tecnici;
- consulenza *in loco*; e
- assistenza al cliente non residente ai fini del completamento di tutte le fasi del progetto.

In occasione del pagamento delle fatture, il cliente non residente ha effettuato una ritenuta del 15%, in ragione di una contestazione per omesse ritenute sollevata delle Autorità fiscali estere.
L'Amministrazione finanziaria ha escluso che l'eventuale ritenuta subita dalla società istante nello Stato estero possa costituire oggetto di credito d'imposta in Italia sulla base delle seguenti considerazioni.
In primo luogo, viene richiamato l'art. 7 della **Convenzione contro le doppie imposizioni** stipulata tra l'Italia e lo Stato estero, il quale prevede che solo lo Stato di residenza della società possa esercitare la potestà impositiva sul reddito d'impresa prodotto dall'istante nello Stato estero, a meno che l'impresa non svolga la sua attività all'estero per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata.
Inoltre, viene esclusa la possibilità di applicare l'art. 12 della Convenzione che attribuisce una potestà impositiva concorrente allo Stato di residenza del percettore e allo Stato della fonte del reddito derivante da canoni. In particolare, l'Agenzia delle entrate ritiene che nella fattispecie oggetto di interpello non sia applicabile il par. 3 dell'art. 12 della Convenzione (10) poiché:
- il Commentario riconduce alla nozione di canoni i compensi per lo sviluppo di un disegno, di un modello o di un progetto che siano già esistenti. Tali elementi non ricorrono nella fattispecie in esame;
- nel contratto stipulato dalla società è stabilito che tutti i progetti, i disegni, le specifiche, le relazioni e ogni altro documento predisposto dalla società italiana per il cliente non residente diventino di proprietà di entrambe le parti e tale titolarità perduri nel tempo;
- i progetti non costituiscono opere dell'ingegno come confermato dall'istante in sede di integrazione documentale.

In considerazione di ciò la sola disposizione applicabile alla fattispecie in esame risulta essere l'art. 7 della Convenzione che assoggetta il reddito prodotto dalla società nello Stato estero esclusivamente all'esercizio della potestà impositiva dello Stato di residenza della stessa.
Ne consegue che la **ritenuta** eventualmente **applicata dal cliente non residente** non è recuperabile come credito d'imposta in ragione della non conformità della stessa alle norme convenzionali applicabili alla fattispecie in esame.
L'istante potrà recuperare le ritenute subite presentando una **richiesta di rimborso alle Autorità estere**, indicando l'ammontare della ritenuta eventualmente versata nello Stato estero.
Trattasi, peraltro, di un'impostazione coerente con quanto già affermato in precedenza dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 104/E del 3 luglio 2001 nella quale si legge che in presenza di Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, qualora il prelievo sia stato effettuato nell'altro Stato contraente in misura superiore a quello previsto a livello convenzionale, la maggiore imposta subita non può essere recuperata attraverso il credito d'imposta, ma solo con un'istanza di rimborso da presentare alle Autorità fiscali estere secondo le modalità e nei termini stabiliti dalla normativa dello Stato estero.

6. Considerazioni conclusive

Attraverso i tre documenti sopra esaminati l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti precisazioni in merito a problematiche applicative che possono presentarsi con riguardo alla disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di cui all'art. 165 del T.U.I.R.
In particolare, la circolare n. 4/E del 21 marzo 2019 prende atto del fatto che l'art. 165 del T.U.I.R. disciplina il solo caso in cui venga accertato un maggior reddito estero, mentre non vi è alcuna specifica previsione normativa relativa all'ipotesi in cui sia accertato un **maggior reddito italiano**.
In merito all'ipotesi non espressamente disciplinata, la circolare chiarisce che la **detrazione del credito per le imposte pagate all'estero**, riportata a nuovo ai sensi del comma 6 dell'art. 165 del T.U.I.R., se ancora disponibile, può es-

(10) Il par. 3 dell'art. 12 include nella definizione di "canoni": "i pagamenti di ogni tipo per l'uso o la concessione in uso, tra gli altri, di disegni, modelli o progetti".

sere riconosciuta in detrazione dalla maggiore imposta definita, in sede di contraddittorio instaurato nell'ambito del procedimento di adesione (11).
La circolare limita dunque la possibilità di ricalcolo della detrazione del credito d'imposta estero nell'ambito del procedimento di **accertamento con adesione** affermando che il contraddittorio appare la sede più idonea a valutare tale possibilità.

Al riguardo sarebbe auspicabile consentire il **ricalcolo della detrazione** del credito d'imposta estero anche al di fuori del procedimento di accertamento con adesione, ad esempio attraverso la presentazione di un'apposita **richiesta da parte del contribuente**, in modo analogo a quanto previsto, con i **Modelli IPEC e IPEA**, in relazione alle perdite pregresse.

(11) Si tratta di un'impostazione in linea con quanto era stato già affermato da Assonime che, attraverso un'istanza di consulenza giuridica, aveva chiesto all'Agenzia delle entrate di fornire chiarimenti sulla possibilità di scomputo delle perdite, dei crediti per imposte estere e dell'ACE a seguito di accertamento (cfr. http://www.assonime.it/attivita-editoriale/news/Pagine/-News220319.aspx).