

REDDITO IMPRESA E IRAP

Limiti al credito per imposte estere per redditi tassati solo in parte

di **Fabio Landuzzi**

Ai fini della determinazione del **credito per imposte estere** che è consentito sottrarre dall'Ires dovuta dalla società, occorre determinare il **reddito estero** applicando le **specifiche regole del Tuir**. In alcune circostanze, come avviene nel caso di **redditi prodotti mediante stabili organizzazioni** situate in Stati esteri, la differenza che si determina fra il reddito assoggettato a tassazione nello Stato estero della fonte e lo stesso reddito rideterminato però secondo le regole del Tuir, **non ha un effetto direttamente limitativo** riguardo all'importo delle imposte assolte nello Stato della fonte che sono recuperabili in forma credito ai sensi dell'articolo 165 del Tuir; tale effetto potrebbe **indirettamente ed incidentalmente** prodursi solo per via del **meccanismo aritmetico** previsto dalla norma, ovvero in conseguenza della variazione del **rapporto fra "reddito estero" e "reddito complessivo imponibile"** che, applicato all'imposta italiana, determina come noto il limite massimo di imposta estera recuperabile nel periodo.

Quando invece, per effetto delle **regole del Tuir**, il **reddito estero concorre solo parzialmente** alla **formazione dell'imponibile Ires** complessivo, il comma 10 dell'articolo 165 del Tuir prevede **che l'imposta estera detraibile dall'imposta italiana deve essere corrispondentemente ridotta**. In altri termini, ogniqualvolta il reddito estero **concorre in misura solo parziale** alla formazione dell'imponibile Ires complessivo, **non è consentito** alla società residente **detrarre l'intera imposta estera**, seppure questa sia stata assolta in misura definitiva, bensì **solo la quota corrispondente alla porzione di reddito estero** soggetta ad imposizione in Italia, ed ovviamente sempre nei limiti in cui il rapporto "reddito estero" / "reddito complessivo" risulti capiente.

Il Legislatore, come si evince anche dalla interpretazione contenuta nella **circolare n. 9/E del 2015, par. 5**, ha così inteso affermare un **principio di correlazione fra il reddito estero e le corrispondenti imposte** assolte nello Stato della fonte, così che **non solo il reddito** concorrerà parzialmente alla formazione dell'imponibile Ires in forza delle regole del Tuir, **ma anche le imposte** che su di esso sono state assolte in via definitiva **potranno essere recuperate nella stessa limitata misura**.

Il caso frequente ed eclatante è quello dei **dividendi di fonte estera** che concorrono a formare l'imponibile Ires di periodo nella **misura del 5%**. Pertanto, in forza del citato comma 10 dell'articolo 165 del Tuir, anche le **ritenute subite nello Stato della fonte** del dividendo saranno recuperabili in termini di credito per imposte estere nella **stessa limitata misura pari al 5%** del loro complessivo ammontare. Ad esempio, se la società ha incassato **dividendi per 200.000** da una controllata estera, subendo una **ritenuta d'imposta alla fonte pari al 10%** (quindi, pari a 20.000), in sede di liquidazione del **credito per imposte estere** dovrà

rispettivamente:

- **computare al numeratore** del rapporto, quale “reddito estero”, l'importo di **000** (ossia, il 5% dell'intero dividendo percepito), importo che confluirà anche nel calcolo del denominatore in sede di determinazione del reddito complessivo imponibile; e
- **computare l'imposta estera massima recuperabile nella misura di 1.000** (ossia, il 5% di 10.000).

Ne discende quindi che per **la differenza di 19.000**, l'imposta assolta all'estero rappresenterà **un costo secco** per la società italiana, peraltro **neppure deducibile ai fini Ires** secondo il pensiero espresso dall'**Agenzia delle Entrate**, il quale non è ad onor del vero del tutto condiviso dalla dottrina.

Va osservato che l'aver affermato questa sorta di **principio di correlazione** tra il reddito estero e la corrispondente imposta estera può in termini generali essere visto come un **approccio razionale**. Tuttavia, nel caso del **dividendo estero**, non può tacersi che una siffatta disposizione produce comunque un **fenomeno distorsivo** perché non consente di addivenire alla **detassazione pressoché integrale di questo flusso reddituale** (ovvero, nella misura del 95%), il quale resta inciso definitivamente dall'imposta estera non recuperabile e neppure deducibile.

Per approfondire le problematiche relative alla fiscalità internazionale vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

