

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Definizione di redditi prodotti all'estero e disciplina convenzionale

di Angelo Ginex



Come noto, l'[articolo 165 Tuir](#) reca la disciplina del **credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero** da soggetti passivi d'imposta in Italia.

In via generale, la **definizione** di “**redditi prodotti all'estero**” è desumibile dal [comma 2 dell'articolo 165](#) citato, il quale stabilisce che si considerano tali quelli **territorialmente collocabili in un Paese diverso dall'Italia** sulla base dei **medesimi criteri di collegamento** prescritti dall'[articolo 23 Tuir](#) per i redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti.

Per quanto possa apparire chiara, però, tale disposizione ha suscitato una serie di **dubbi interpretativi** in ordine all'applicazione dei suddetti **criteri**.

Innanzitutto ci si è chiesto se i **distinti criteri di collegamento** in base ai quali **ciascuna categoria reddituale** si considera **prodotta in Italia** dai “soggetti non residenti”, valgano anche per i **redditi prodotti all'estero** da soggetti passivi d'imposta in Italia.

Al riguardo occorre rilevare che i **trattati internazionali contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia**, generalmente, prevedono il riconoscimento di un **credito per le imposte assolte nell'altro Stato contraente**, “**indipendentemente**” dalla classificazione del **reddito** cui afferiscono, e le **disposizioni pattizie**, qualora siano **più favorevoli**, dovrebbero sempre **prevalere** rispetto alla previsione di cui al citato [articolo 165 comma 2](#).

Tale **assunto** risulta **condiviso** dalla stessa Amministrazione finanziaria (cfr., **circolare AdE 9/E/2015**), la quale ha precisato che la definizione di **redditi prodotti all'estero** ai sensi del citato [articolo 165, comma 2](#), si rende applicabile unicamente per i redditi assoggettati a imposizione in uno **Stato estero** con il quale “**non**” è in vigore una **convenzione contro le doppie imposizioni**.

Invece, per i **redditi assoggettati a tassazione in uno Stato estero** con il quale vige una

convenzione contro le doppie imposizioni, il diritto al **credito d'imposta** deve essere riconosciuto in relazione a **qualsiasi elemento di reddito** tassato dall'altro Stato in conformità con le **norme convenzionali**, sulla base della **clausola pattizia** che elimina la **doppia imposizione** con il metodo del credito d'imposta.

Un'altra problematica, tra le tante, discende dalla previsione di cui al citato **articolo 23, comma 1, lett. e)**, secondo cui si considerano prodotti in Italia i **redditi d'impresa** derivanti da **attività esercitate nel territorio dello Stato** mediante **stabili organizzazioni**.

Applicando tale criterio "a specchio", ne deriverebbe che i redditi derivanti da **attività commerciali svolte all'estero** potrebbero godere del **credito per le imposte assolute nello Stato estero solo** se ivi esercitate mediante una **stabile organizzazione**.

Tale interpretazione, però, limiterebbe notevolmente l'**ambito applicativo** dell'[articolo 165 Tuir](#).

E difatti, in merito ai **redditi d'impresa tassati all'estero**, l'Amministrazione finanziaria (cfr., [circolare AdE 9/E/2015](#)) ha chiarito che:

- i **redditi d'impresa** realizzati in uno **Stato estero**, con il quale vige una **convenzione contro le doppie imposizioni**, costituiscono sempre **redditi prodotti all'estero** e come tali rilevano agli effetti del **credito d'imposta**;
- i **redditi d'impresa** realizzati in uno **Stato estero**, con il quale "non" vige una **convenzione contro le doppie imposizioni**, costituiscono **redditi prodotti all'estero** rilevanti agli effetti del **credito d'imposta**, se ivi conseguiti tramite una **stabile organizzazione**;
- i **redditi d'impresa** realizzati in uno **Stato estero** con il quale "non" vige una **convenzione contro le doppie imposizioni**, consistenti in **componenti** assoggettati al **criterio del "trattamento isolato"** (ad esempio, dividendi, interessi attivi, royalties), nonché se derivanti da **attività commerciali non esercitate abitualmente**, costituiscono **redditi prodotti all'estero** che danno diritto al **credito d'imposta**;
- i **redditi d'impresa** realizzati in uno **Stato estero** con il quale "non" vige una **convenzione contro le doppie imposizioni**, diversi da quelli sopra indicati, "non" costituiscono **redditi prodotti all'estero** e, come tali, "non" rilevano agli effetti del **credito d'imposta**. Le imposte assolute all'estero in relazione ai suddetti redditi, tuttavia, costituiscono **oneri deducibili** in sede di determinazione del reddito d'impresa.

Per quanto concerne poi l'ipotesi in cui le **disposizioni convenzionali non** vengano **applicate**, l'Agenzia fiscale ha precisato che, qualora le **imprese** residenti in uno **Stato estero** assoggettino a **ritenuta alla fonte** i **compensi erogati**, **non** è possibile fruire del **credito d'imposta** di cui all'[articolo 165 Tuir](#), poiché il nostro ordinamento tributario **non** ammette il riconoscimento di un **credito per le imposte assolute all'estero in violazione** (in tutto o solo in parte) delle **disposizioni convenzionali** (cfr., [risposta a interpello n. 100/2020](#); [risposta a interpello n. 145/2022](#)).

Ne deriva che le **imposte assolute all'estero "in eccedenza"**, rispetto a quelle dovute in base alle **disposizioni convenzionali**, o addirittura non dovute, **"non"** fanno sorgere, in capo al contribuente residente in Italia che le ha subite, il diritto al **credito d'imposta** (cfr., [risposta a interpello n. 23/2019](#)).

Da ultimo si rileva che, nella ipotesi in cui si abbia una **diversa qualificazione** del **reddito in uscita** e di quello **in entrata**, tale reddito sarà **tassato all'estero** sulla base della **qualificazione fatta in detto Stato**, ma dovrà essere **dichiarato in Italia** in ragione della **qualificazione** fatta nell'**ordinamento italiano** (cfr., [risposta a interpello n. 157/2018](#)).