



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

Corso di Laurea Magistrale Management delle imprese

Seminari - Ulteriori attività formative (art.10, lettera D, altre conoscenze utili per l'inserimento nel mondo del lavoro)



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

DOTT. ROBERTO ROCCHI

PARTNER STUDIO TRIBUTARIO E SOCIETARIO, STS DELOITTE

Ciclo di 4 seminari: AULA 5 ore 9.00 - 11.00

- **9 novembre 2015 : «La nozione di residenza fiscale: la normativa interna e quella internazionale»**
- **16 novembre 2015: «La tassazione del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero»**
- **23 novembre 2015: «La doppia imposizione: rimedi previsti dalla legislazione interna e dagli accordi internazionali»**
- **30 novembre 2015: « La contrattualizzazione dell'espatrio con il lavoratore e tra le società: riflessi fiscali. Politiche di neutralità fiscale»**



- **«La doppia imposizione: rimedi previsti dalla legislazione interna e dagli accordi internazionali»**

Roma, 23 novembre 2015

Sommario

- 1. La doppia imposizione giuridica**
- 2. La doppia imposizione economica**
- 3. Metodi di eliminazione della doppia imposizione:**
 1. Metodo del credito d'imposta
 2. Metodo dell'esenzione
- 4. Convenzioni contro le doppie imposizioni**
- 5. Reddito di lavoro dipendente**

1. La doppia imposizione: concetti generali

Economica

- medesimo reddito;
- medesimo periodo d'imposta;
- tassato due o più volte;
- in capo a soggetti diversi

Giuridica

- medesimo reddito;
- medesimo periodo d'imposta;
- tassato due o più volte;
- in capo al medesimo soggetto

Art. 163 D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986

“La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi”

La doppia imposizione giuridica

1.DOMESTICA

Si manifesta se la medesima imposta è applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, nei confronti del medesimo soggetto e **all'interno dei singoli ordinamenti nazionali**

2.INTERNAZIONALE

Si manifesta se la medesima imposta è applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, nei confronti del medesimo soggetto ma **all'interno di due ordinamenti diversi**

La doppia imposizione internazionale

Per eliminare la doppia imposizione internazionale, i singoli Stati sono soliti concludere Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

Le norme convenzionali andranno a regolare la potestà impositiva dello:

- **Stato della fonte:** *luogo in cui il reddito è prodotto*
- **Stato di residenza:** *luogo di residenza fiscale del soggetto*

Le Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse fra Stati si ispirano al modello di convenzione adottato dall'OCSE.

Stato della fonte

Le norme convenzionali possono agire sulla tassazione normalmente prevista nello Stato della fonte con varia intensità e prevedere:

- nessuna limitazione
- una **limitazione** in relazione al **presupposto dell'imposta**
- una **limitazione dell'ammontare dell'imposta**
- la **limitazione totale** dell'imposizione prevista dall'ordinamento interno

Secondo un principio prevalente, **una convenzione non può prevedere un ampliamento della sfera impositiva di uno Stato e cioè creare un presupposto di imposta che non sia già previsto**

Stato della residenza

Per quanto riguarda lo Stato di residenza, la convenzione può adottare due sistemi per eliminare la doppia imposizione (normalmente descritti nella sezione “**metodi per l’eliminazione della doppia imposizione**” – cap.V del modello di convenzione OCSE):

- quello “**dell’esenzione**”
- quello del “**credito di imposta**”

I due sistemi a confronto

Nel “sistema dell’esonazione” il reddito proveniente dallo Stato della fonte non è più soggetto a tassazione nello Stato di residenza (o viene conteggiato solo ai fini del calcolo dell’aliquota applicabile ai redditi tassabili). Si tratta di un metodo tipico dei trattati più vecchi (v. Svizzera, Lussemburgo).

Nel “sistema del credito di imposta”, la doppia imposizione viene eliminata attraverso la concessione, da parte dello Stato di residenza, di un credito di imposta, cioè attraverso l’imputazione, all’imposta dovuta nello Stato di residenza, di quella pagata nello Stato della fonte. E’ questo il metodo generalmente adottato nelle convenzioni stipulate dall’Italia.

I due sistemi a confronto

Il “sistema dell’esenzione” può anche essere definito come il sistema che realizza la *ripartizione dell’imponibile fra due Stati*.

Il “sistema del credito di imposta”, può invece essere definito come il sistema che realizza la *ripartizione dell’imposta tra i due Stati*.

Nelle convenzioni tra Paesi industrializzati ed in via di sviluppo è frequente la previsione di un *credito di imposta fittizio* (*tax sparing clause* o *matching credit*) in favore del Paese di residenza (quello dell’investitore) al fine di evitare la neutralizzazione delle agevolazioni fiscali normalmente concesse dai Paesi in via di sviluppo sugli investimenti esteri.

Le convenzioni bilaterali

Rapporto con le norme interne

Le convenzioni bilaterali, una volta ratificata dal Parlamento, diventano parte dell'ordinamento giuridico italiano: la norma convenzionale acquista pertanto lo stesso rango di quella interna.

Pur in assenza di una norma costituzionale che faccia prevalere la norma convenzionale rispetto ad eventuali leggi interne successive, la dottrina afferma la prevalenza di quella convenzionale in base alla sua **caratteristica di "specialità"** (lex specialis derogat priori generali; lex generalis non derogat priori speciali).

Le convenzioni bilaterali

Rapporto con le norme interne

Lo stesso principio si ritroverebbe inoltre espresso nell'art.75 del DPR 600/73 (...sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia) e nell'art.41 del DPR 601/73 (Continuano ad applicarsi le esenzioni e le agevolazioni previste dagli accordi internazionali resi esecutivi in Italia...).

In apparente contraddizione l'art.169 del DPR 917/86 (TUIR) che afferma che *le disposizioni del presente Testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, ANCHE in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.*

Le convenzioni bilaterali

Rapporto con le norme interne

In realtà, l'art.169 del TUIR non fa che confermare il principio secondo cui le norme convenzionali **non possono, in ogni caso, attribuire agli Stati contraenti una potestà impositiva che esorbits da quella prevista dai rispettivi ordinamenti interni.**

In pratica, quindi, la regola è la seguente:

- le Convenzioni bilaterali (e internazionali in genere) prevalgono sulla norma interna;
- la norma interna, tuttavia, prevale qualora preveda un trattamento più favorevole per il contribuente.

Le convenzioni bilaterali

Rapporto con le norme interne

Nel caso di **conflitto tra norme convenzionali e norme interne frutto del recepimento di Direttive europee**, queste ultime prevalgono (il n.17 del Protocollo della convenzione tra Italia e Francia, che prevede una consultazione bilaterale per la fissazione di modalità e condizioni di disapplicazione delle clausole convenzionali in caso di conflitto, offre un esempio).

Altri esempi di prevalenza della **norma interna di derivazione comunitaria** sono quelli della disciplina sui dividendi prevista dalla **direttiva “madre e figlia” (435/90/CE)** o dell'esenzione da ritenute alla fonte sul pagamento di royalty ed interessi tra società consociate (**2003/49/CE**), introdotta nel ns. ordinamento dal D.Lgs. n.143/2005.

Il Modello di Convenzione OCSE

Metodi per evitare/eliminare la doppia imposizione

Sono descritti nell'art.23 del modello OCSE, previsto in due versioni alternative:

- Art. 23A per gli Stati che adottano il “metodo dell’esenzione”: nel caso in cui un reddito, in conformità al trattato, può essere tassato sia nello Stato della fonte, sia in quello di residenza del beneficiario, quest’ultimo Stato dovrà esentare il suddetto reddito, in modo da evitare la doppia imposizione (tuttavia, può essere prevista “l’esenzione con progressione”: il reddito non è tassato, ma è incluso nell’imponibile ai fini della determinazione dell’aliquota applicabile agli altri redditi imputabili al contribuente).

Il Modello di Convenzione OCSE

Metodi per evitare/eliminare la doppia imposizione

- Art.23B, per gli Stati che adottano il “**metodo del credito di imposta**”: nel caso in cui un reddito, in conformità al trattato, può essere tassato sia nello Stato della fonte, sia in quello di residenza del beneficiario, quest’ultimo Stato dovrà concedere la deducibilità dal debito di imposta verso di esso delle imposte assolute all’estero dal beneficiario; tale credito di imposta non può comunque eccedere la quota di imposta dello Stato di residenza del beneficiario attribuibile ai redditi di fonte estera nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del suo reddito complessivo (si tratta di un meccanismo del tutto analogo a quello previsto dall’art.165 TUIR e molto frequente nelle convenzioni stipulate dall’Italia).

Come ottenere esenzioni e rimborsi

In base alle Convenzioni contro le doppie imposizioni, il contribuente può richiedere:

- **il rimborso da parte dello Stato della fonte**, dell'imposta eventualmente prelevata in eccedenza rispetto al limite stabilito nelle convenzioni oppure
- **l'applicazione immediata** delle condizioni indicate nelle Convenzioni.

A questo fine, nella prassi, le Amministrazioni fiscali predispongono unilateralmente o concordano con i paesi partners di Trattato **appositi modelli di domanda**.

Il Modello di Convenzione OCSE

Disciplina il campo di applicazione soggettivo (**art.1**) e oggettivo (**art.2**) della convenzione.

Le convenzioni si applicano alle persone (fisiche o giuridiche in base alla definizione di cui all'**art.3**) residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti.

I casi di “doppia residenza” vanno tuttavia risolti preventivamente, pena l'impossibilità di applicare in pratica le norme convenzionali, sulla base dei criteri succedanei indicati **all'art.4**.

La convenzione si applica a *tutte le imposte sul reddito o sul capitale*, nonché alle imposte identiche o analoghe che potrebbero aggiungersi in futuro o sostituire quelle esistenti alla stipula della convenzione.

Il Modello di Convenzione OCSE

Gli articoli dal 6 al 21 individuano i criteri per prevenire la doppia imposizione nelle diverse fattispecie reddituali:

- immobiliari (art.6)
- dividendi (art.10)
- interessi (art.11)
- utili di capitale (art.13)
- di lavoro autonomo art.14, di lavoro **dipendente art.15** e assimilati art.16)
- **Pensioni (art. 18)**
- altri redditi (art.21)

Il Modello di Convenzione OCSE

La definizione di “residente” si ricava invece dall’art.4, che stabilisce differenti criteri, ordinati gerarchicamente in base ai quali stabilire se un certo soggetto sia residente di uno o dell’altro Stato contraente ai fini della convenzione.

In particolare, per le *persone fisiche* occorrerà fare innanzitutto riferimento ai **criteri previsti dai rispettivi ordinamenti interni**; in subordine, qualora sussistano casi di **doppia residenza**, ci si dovrà rifare, nell’ordine a:

- 1) il luogo dell’abitazione permanente;**
- 2) il centro degli interessi vitali;**
- 3) il soggiorno abituale;**
- 4) la nazionalità;**
- 5) il comune accordo delle autorità competenti.**

Il Modello di Convenzione OCSE

Disposizioni “sostanziali”

Sono quelle degli artt. dal 6 al 22 (eccezion fatta per l'art.9):

Possono essere distinte in tre gruppi, in relazione alle modalità in cui operano:

- A) norme che permettono la tassazione del reddito in **un solo Stato**;
- B) norme che permettono la tassazione del reddito **in entrambi gli Stati**, con un **limite max** di ritenuta nel Paese della fonte;
- C) norme che permettono la tassazione del reddito in **entrambi gli Stati**, **senza limiti** di imposizione nel Paese della fonte.

Il Modello di Convenzione OCSE

Disposizioni “sostanziali”

Il modello di convenzione prevede che alcuni redditi siano tassati in uno solo degli Stati contraenti, generalmente quello dove risiede il beneficiario:

- **Royalties (art.12)**, tassabili nello Stato del percipiente, se questi ne è l'effettivo beneficiario;
- **Redditi di impresa (art.7)**, tassabili nello Stato del percipiente, se questi non dispone di S.O. nel territorio dell'altro Stato;
- **Redditi derivanti dall'esercizio di imprese di navigazione (art.8)**, tassabili nello Stato in cui l'impresa è effettivamente amministrata;
- **Redditi di lavoro autonomo (art.14), dipendente (art.15), pensioni (art.18)**, tassabili solo in uno dei due Stati ovvero in via concorrente;
- **Altri redditi (art.21)**, tassabili solo nello Stato del beneficiario, se non connessi ad una S.O.

Art. 15 Modello OCSE

✓ Art. 15 Modello OCSE: par. 1

Fatte salve le disposizioni degli articoli 16, 18 e 19, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato

Art. 15 Modello OCSE

✓ Art. 15 Modello OCSE: par. 2

- Il reddito di lavoro dipendente è tassato **esclusivamente** nello Stato di residenza se ricorrono **tutte** le seguenti condizioni
 - a. il beneficiario **soggiorna** nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato [ovvero in un periodo di 12 mesi, aggiunta mia], e
 - b. **le remunerazioni sono pagate** da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e
 - c. l'onere delle remunerazioni non è **sostenuto** da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato

Art. 15 Modello OCSE

art. 15 del Modello OCSE

“il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato (ovvero in un periodo di 12 mesi)

- per il computo dei giorni si tiene conto, ad esempio, del
 - giorno di arrivo e di partenza
 - giorni festivi e feriali trascorsi nello Stato dove si svolge l'attività
 - brevi interruzioni all'interno dello Stato dove si svolge l'attività
- discrasia tra computo dei 183 gg ai fini dell'art. 15 e ai fini dell'art. 51, comma 8-*bis* (ad es. ferie)

Art. 15 Modello OCSE

art. 15 del Modello OCSE

“le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato”

- evitare abusi della normativa (ad es. *“international hiring-out of labour”*): datore di lavoro non è solo il soggetto che ha un contratto con il lavoratore (datore di lavoro formale), ma anche chi detiene i diritti sul lavoro prestato e ne assume i rischi e la responsabilità (datore di lavoro economico)

Art. 15 Modello OCSE

art. 15 del Modello OCSE

“l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato”

- l'esenzione in questione non è applicabile ai lavoratori dipendenti presso stabili organizzazioni con remunerazione gravante su di esse

Art. 165 T.U.I.R.

La casistica più ricorrente in materia di doppia imposizione giuridica internazionale nella prassi aziendale è rappresentata dalla **doppia tassazione dei redditi da lavoro dipendente prestato all'estero**

Ove non si riesca a risolvere la doppia imposizione mediante l'applicazione dell'articolo 15 delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, l'istituto giuridico del quale ci si può avvalere è disciplinato dall'articolo **165 del T.U.I.R.**, ai sensi del quale:

*“ Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a **titolo definitivo** sul tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo ... ”*

Art. 165 T.U.I.R.

Il contribuente deve avvalersi del credito di imposta in base alle modalità previste dal 4° comma dell'articolo 165:

*“ La detrazione deve essere inserita nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero purchè il **pagamento a titolo definitivo delle imposte estere** avvenga prima della presentazione della medesima dichiarazione”*

A tale riguardo, la Risoluzione n. 281/E del 13 agosto 2002 ha precisato che **«un'imposta si ritiene pagata a titolo definitivo quando questa è irripetibile ossia quando non può essere ottenuto alcun rimborso parziale o totale. Non rientrano quindi in questa categoria le imposte pagate a titolo d'acconto»**

Art. 165 T.U.I.R.

La **definitività** delle imposte pagate all'estero è in genere accertata mediante l'ausilio della seguente documentazione a supporto:

1. Certificazione rilasciata da apposito ente fiscale estero
2. Dichiarazione dei redditi estera
3. Certificazione delle ritenute operate dall'impresa estera presso la quale il contribuente opera o è ivi distaccato

La **tempistica** di rilascio della certificazione in commento varia da Paese a Paese:

1. Spagna/USA: 1 anno dal periodo di imposta di riferimento
2. Francia/UK/Svizzera: da 1 a 2 anni dal periodo di imposta di riferimento
3. Belgio/Germania: oltre 2 anni dal periodo di imposta di riferimento

Avis d'impôt (Francia)

AVIS D'IMPÔT SUR LE REVENU 2009 (sur les revenus de l'année 2008)



DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES

Vos références

Numéro fiscal : **vous** : 30 06 477 441 254
conjoint : 30 06 477 442 255
Numéro FIP : 880 20 90 2495117789 3 A

Référence de l'avis : 09 88 0175610 47

Numéro de contrat de prélèvement :
si vous avez choisi ce mode de paiement

Numéro de rôle : 026 A

Établi à la date du : 16/09/2009

Date de mise en recouvrement : 30/09/2009

Votre situation

Montant de votre impôt 1093,00 €
Exigible le 30 10 2009 (36)

Total dû 1093,00 €

Versements effectués

Somme à payer 1093,00 €
Date limite de paiement 16/11/2009 (37)

Avis d'impôt (Francia)

| DETAIL DES REVENUS | | Vous | | |
|---|--|----------|-------|---------------|
| Total des salaires et assimilés (2) | | 39965 | | |
| Déduction 10% ou frais réels | | - 3997 | | |
| Salaires, pensions, rentes nets | | 35968 | | 35968 |
| REVENU BRUT GLOBAL | | | | 35968 |
| ... REVENU IMPOSABLE ... | | | | 35968 |
| IMPOT SUR LES REVENUS SOUMIS AU BAREME (14) | | | | 1093 |
| Impôt sur le revenu net avant corrections | | | | 1093 |
| Compte tenu des éléments que vous avez déclarés, le total de votre imposition nette à recouvrer est de | | | | = 1093 |
| Votre taux d'imposition est de (24): | | | | 3,04% |
| ***** | | | | |
| INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES | | | | |
| Revenu fiscal de référence (25): | | | | 63920 |
| ----- | | | | |
| REVENUS EXONERES (pour mémoire) | | | Vous | |
| Salaires et primes des impatriés | | Déclarés | 31058 | |
| Salaires et primes des impatriés | | Nets | 27952 | |

Esempio di certificazione svizzera



CANTON DE VAUD
Administration cantonale des impôts
OFFICE D'IMPÔT DE LAUSANNE-DISTRICT
Chemin de Mornex 40
1014 Lausanne Adm cant

DÉCISION DE TAXATION ET CALCUL DE L'IMPÔT
Impôt cantonal et communal 2005 (du 01.01.2005 au 31.12.2005)
Impôt fédéral direct 2005 (du 01.01.2005 au 31.12.2005)
Impôt anticipé 2005

| | | | | | |
|--|----------------|--------------------------|----------------|-----|------------------|
| IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL | | Quotient familial : 3.30 | Revenu net 650 | Fr. | 354'888 |
| Canton de Vaud | | Coefficient 151.50% | | | |
| Revenu imposable Fr. | 349'400 | au taux de Fr. | 138'900 | Fr. | 53'503.85 |
| Fortune imposable Fr. | 38'000 | au taux de Fr. | 162'000 | Fr. | 69.05 |
| VD - Prilly | | Coefficient 77.50% | | | |
| Revenu imposable Fr. | 349'400 | Fr. | 138'900 | Fr. | 27'369.95 |
| Fortune imposable Fr. | 38'000 | Fr. | 162'000 | Fr. | 35.30 |
| Impôt cantonal et communal total | | | | Fr. | 80'978.15 |
| Impôt cantonal et communal total perçu par l'Etat | | | | Fr. | 80'978.15 |

La présente décision peut faire l'objet d'une réclamation écrite auprès de l'autorité de taxation ci-dessus, dans les 30 jours, dès sa notification (art. 185 et 186 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI)).

| | | | | | |
|-----------------------------|----------------|----------------|----------------|-----|------------------|
| IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT | | | Revenu net IFD | Fr. | 352'097 |
| Barème : mariés | | | | | |
| Revenu imposable Fr. | 335'500 | au taux de Fr. | 340'700 | Fr. | 31'969.50 |

Esempio di certificazione statunitense

| | | |
|--|--|---|
| Form 8879 Department of the Treasury Internal Revenue Service | IRS e-file Signature Authorization ▶ Do not send to the IRS. This is not a tax return. ▶ Keep this form for your records. See instructions. | OMB No. 1545-0074 <div style="text-align: center; font-size: 1.2em; font-weight: bold;">2008</div> |
| Declaration Control Number (DCN) ▶ 00 - 131913 - 09206 - 9 | | |
| Taxpayer's name MICHELE... | | Social security number 275 13 6490 |
| Spouse's name ... | | Spouse's social security number 282 13 5424 |
| Part I Tax Return Information - Tax Year Ending December 31, 2008 (Whole Dollars Only) | | |
| 1 Adjusted gross income (Form 1040, line 38; Form 1040A, line 22; Form 1040EZ, line 4) | 1 | 191,811. |
| 2 Total tax (Form 1040, line 61; Form 1040A, line 37; Form 1040EZ, line 11) | 2 | 35,846. |
| 3 Federal income tax withheld (Form 1040, line 62; Form 1040A, line 38; Form 1040EZ, line 7) | 3 | 37,667. |
| 4 Refund (Form 1040, line 73a; Form 1040A, line 45a; Form 1040EZ, line 12a; Form 1040-SS, Part I, line 12a) | 4 | 1,821. |
| 5 Amount you owe (Form 1040, line 75; Form 1040A, line 47; Form 1040EZ, line 13) | 5 | |
| Part II Taxpayer Declaration and Signature Authorization (Be sure you get and keep a copy of your return) | | |
| Under penalties of perjury, I declare that I have examined a copy of my electronic individual income tax return and accompanying schedules and statements for the tax year ending December 31, 2008, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. I further declare that the amounts in Part I above are the amounts from my electronic income tax return. I consent to allow my intermediate service provider, transmitter, or electronic return originator (ERO) to send my return to the IRS and to receive from the IRS (a) an acknowledgment of receipt or reason for rejection of the transmission, (b) an indication of any refund offset, (c) the reason for any delay in processing the return or refund, and (d) the date of any refund. If applicable, I authorize the U.S. Treasury and its designated Financial Agent to initiate an ACH electronic funds withdrawal (direct debit) entry to the financial institution account indicated in the tax preparation software for payment of my Federal taxes owed on this return and/or a payment of estimated tax, and the financial institution to debit the entry to this account. I further understand that this authorization may apply to future Federal tax payments that I direct to be debited through the Electronic Federal Tax Payment System (EFTPS). In order for me to initiate future payments, I request that the IRS send me a personal identification number (PIN) to access EFTPS. This authorization is to remain in full force and effect until I notify the U.S. Treasury Financial Agent to terminate the authorization. To revoke a payment, I must contact the U.S. Treasury Financial Agent at 1-888-353-4537 no later than 2 business days prior to the payment (settlement) date. I also authorize the financial institutions involved in the processing of the electronic payment of taxes to receive confidential information necessary to answer inquiries and resolve issues related to the payment. I further acknowledge that the personal identification number (PIN) below is my signature for my electronic income tax return and, if applicable, my Electronic Funds Withdrawal Consent. | | |
| Taxpayer's PIN: check one box only | | |
| <input checked="" type="checkbox"/> I authorize _____ ERO firm name _____ to enter or generate my PIN 4 6 4 9 0 as my signature on my tax year 2008 electronically filed income tax return. | | Enter five numbers, but do not enter all zeros |
| <input type="checkbox"/> I will enter my PIN as my signature on my tax year 2008 electronically filed income tax return. Check this box only if you are entering your own PIN and your return is filed using the Practitioner PIN method. The ERO must complete Part III below. | | |
| Your signature ▶ _____ | | Date ▶ 04/22/2009 |
| Spouse's PIN: check one box only | | |
| <input checked="" type="checkbox"/> I authorize _____ ERO firm name _____ to enter or generate my PIN 4 5 4 2 4 as my signature on my tax year 2008 electronically filed income tax return. | | Enter five number, but do not enter all zeros |
| <input type="checkbox"/> I will enter my PIN as my signature on my tax year 2008 electronically filed income tax return. Check this box only if you are entering your own PIN and your return is filed using the Practitioner PIN method. The ERO must complete Part III below. | | |
| Spouse's signature ▶ _____ | | Date ▶ _____ |
| Practitioner PIN Method Returns Only - continue below | | |
| Part III Certification and Authentication - Practitioner PIN Method Only | | |
| ERO's EFIN/PIN. Enter your six-digit EFIN followed by your five-digit self-selected PIN. 1 3 1 9 1 3 7 2 0 8 7 do not enter all zeros | | |
| I certify that the above numeric entry is my PIN, which is my signature for the tax year 2008 electronically filed income tax return for the taxpayer(s) indicated above. I confirm that I am submitting this return in accordance with the requirements of the Practitioner PIN method and Publication 1345, Handbook for Authorized IRS e-file Providers of Individual Income Tax Returns. | | |
| ERO's signature ▶ MICHELE... | | Date ▶ 04/22/2009 |
| ERO Must Retain This Form - See Instructions Do Not Submit This Form to the IRS Unless Requested To Do So | | |
| 819995 11-03-08 LHA For Paperwork Reduction Act Notice, see Instructions. | | Form 8879 (2008) |

Art. 165 T.U.I.R.

Art. 165, comma 10

“Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente”

Art. 36, comma 30, DL 223/06

“In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000 n .212, le disposizioni di cui al comma 10 dell'articolo 165 del DPR 917/1986, devono intendersi riferite anche ai crediti d'imposta relativi ai redditi di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del medesimo Testo Unico”

Circolare Ministeriale 28/E/2006

*“ La norma formula **un'interpretazione autentica** dell'articolo 165, comma 10 del TUIR, in relazione all'articolo 51, comma 8 bis) del TUIR ... Pertanto, il reddito effettivo prodotto all'estero non concorre interamente a formare il reddito complessivo in Italia del lavoratore residente ma soltanto nel limite della retribuzione convenzionale forfetariamente determinata”*

Art. 165 T.U.I.R.

Circolare Ministeriale 28/E/2006

*“Secondo la disposizione in esame, il credito per le imposte pagate all'estero sul predetto reddito prodotto oltre frontiera deve essere riconosciuto soltanto **proporzionalmente alla quota parte** che concorre alla formazione della base imponibile, secondo quanto disposto dall'articolo 165, comma 10 del TUIR“*

La dizione letterale del comma 30 dell'art. 36 DL 223/2006 farebbe propendere per l'applicazione retroattiva della disposizione e pertanto il credito per le imposte estere dovrebbe essere determinato, secondo l'interpretazione autentica del legislatore, dal periodo d'imposta 2004, anno di entrata in vigore dell'art. 165 TUIR

Art. 165 T.U.I.R.

Circolare Ministeriale 48/E/2013

Ai fini della determinazione della quota di imposta estera detraibile nel caso di tassazione su base convenzionale è necessario rapportare la retribuzione convenzionale non con il reddito effettivamente tassato all'estero (come risultante dalla dichiarazione dei redditi estera), ma con il reddito di lavoro dipendente che sarebbe stato tassato in Italia in assenza della tassazione su base convenzionale (quindi applicando i commi da 1 ad 8 dell'art. 51 del T.U.I.R.)

Calcolo credito d'imposta – RM 48/13

- esempio di calcolo del credito: dipendente in regime di tassazione convenzionale, dati base
 - A. Retribuzione base: 70.000
 - B. IFE: 30.000
 - C. reddito di lavoro dipendente tassato estero: 100.000
 - D. retribuzione convenzionale: 75.000
 - E. altri redditi prodotti in Italia: 35.000
 - F. reddito complessivo (D + E): 110.000
 - G. imposta estera (C x 28%): 28.000
 - H. imposta lorda italiana (D x 35%): 38.500
 - I. reddito tassabile in Italia senza 8-bis (A+B/2): 85.000

Calcolo credito d'imposta – RM 48/13

Ipotesi 1: riproporzione reddito tassato all'estero

limite ex articolo 165, comma 1 T.U.I.R.

- Imposta Ita.(H) X Reddito estero(D) / Reddito complessivo(F)

$$38.500 \times 75.000 / 110.000 = 26.250$$

- Imposta estera astrattamente detraibile: 26.250

limite ex articolo 165, comma 10 T.U.I.R.

- Imposta est.(G) X Retr. conv.(D) / Reddito lav. dip. estero (C)

$$28.000 \times 75.000 / 100.000 = 21.000$$

imposta estera concretamente detraibile: 21.000

Calcolo credito d'imposta – RM 48/13

Ipotesi 2: riproporzione reddito tassabile in Italia RM 48/13

limite ex articolo 165, comma 1 T.U.I.R.

- Imposta Ita.(H) X Reddito estero(D) / Reddito complessivo(F)

$$38.500 \times 75.000 / 110.000 = 26.250$$

- Imposta estera astrattamente detraibile: 26.250

limite ex articolo 165, comma 10 T.U.I.R.

- Imposta est.(G) X Retr. conv.(D) / Reddito tassabile in ITA (I)

$$28.000 \times 75.000 / 85.000 = 24.705$$

imposta estera concretamente detraibile: 24.705

Modalità di recupero del credito d'imposta

- 1) In sede di conguaglio da parte del datore di lavoro – Modello CU (art. 23, comma 3 D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973)
- 2) Dichiarazione Modello 730 (quadro G)
- 3) Dichiarazione Modello Unico (quadro CR)

Modello 730 – quadro G/III

QUADRO G CREDITI D'IMPOSTA

SEZIONE I - CREDITI D'IMPOSTA RELATIVI AI FABBRICATI

| | | | | | | | | | | | | | |
|----|-------------------------------|----------------------------------|-----|--|-------------------|---|-----|--------------------------------|-----|--|----|---|-----|
| G1 | Credito riacquisto prima casa | residuo precedente dichiarazione | 1 | | credito anno 2008 | 2 | | di cui compensato nel mod. F24 | 3 | | G2 | Credito canoni di locazione non percepiti (vedere istruzioni) | |
| | | | ,00 | | ,00 | | ,00 | | ,00 | | | | ,00 |

SEZIONE II - CREDITO D'IMPOSTA PER L'INCREMENTO DELL'OCCUPAZIONE

| | | | | | | | | | | |
|----|--|----------------------------------|-----|--|-------------------|---|-----|-----------------------------------|-----|--|
| G3 | | residuo precedente dichiarazione | 1 | | credito anno 2008 | 2 | | di cui compensato nel modello F24 | 3 | |
| | | | ,00 | | ,00 | | ,00 | | ,00 | |

SEZIONE III - CREDITO D'IMPOSTA PER REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|----|---------------------|---|-----|---------------|---|--|----------------|---|-----|---|-----|--|--|---|--|
| G4 | Codice Stato estero | 1 | | Anno | 2 | | Reddito estero | 3 | | Imposta estera | 4 | | Reddito complessivo | 5 | |
| | | | | | | | ,00 | | ,00 | | ,00 | | ,00 | | |
| | Imposta lorda | 6 | | Imposta netta | 7 | | Imposta netta | 7 | | Credito utilizzato nelle precedenti dichiarazioni | 8 | | di cui relativo allo Stato estero di col.1 | 9 | |
| | | | ,00 | | | | ,00 | | ,00 | | ,00 | | ,00 | | |

Modello Unico – quadro CR

QUADRO CR – Crediti d'imposta

| QUADRO CR CREDITI D'IMPOSTA | | Codice Stato estero | Anno | Reddito estero | Imposta estera | Reddito complessivo | Imposta lorda | | |
|---|------------|------------------------|------|--|---|-----------------------------|---|---|--|
| Sezione I-A Dati relativi al credito d'imposta per redditi prodotti all'estero | CR1 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | |
| | | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| | | Imposta netta | | Credito utilizzato nelle precedenti dichiarazioni | di cui relativo allo Stato estero di colonna 1 | Quota di imposta lorda | Imposta estera entro il limite della quota d'imposta lorda | | |
| | | 7 | ,00 | 8 | 9 | 10 | 11 | | |
| | | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| | CR2 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | |
| | | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| | | 7 | ,00 | 8 | 9 | 10 | 11 | | |
| | | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| | CR3 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | |
| | | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| | | 7 | ,00 | 8 | 9 | 10 | 11 | | |
| | | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| | CR4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | |
| | | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| | | 7 | ,00 | 8 | 9 | 10 | 11 | | |
| | | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| Sezione I-B Determinazione del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero | CR5 | Anno | | Totale col. 11 sez. I-A riferite allo stesso anno | | Capienza nell'imposta netta | | Credito da utilizzare nella presente dichiarazione | |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | | | | |
| | | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | | |
| | CR6 | 1 | 2 | 3 | 4 | | | | |
| | | | | ,00 | ,00 | | | | |

Studio Tributario e Societario

Le informazioni contenute nel presente lavoro sono messe a disposizione da STS – Deloitte esclusivamente per fini didattici e ne è vietata la riproduzione o l'utilizzo, anche parziale

Deloitte.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

© 2014 Studio Tributario e Societario