

La tassazione dei lavoratori italiani che prestano l'attività all'estero tra principio di territorialità e doppia imposizione



27 maggio 2021

a cura di Paolo Parisi

Soggetti passivi

a cura di Paolo Parisi

Soggetti passivi

Soggetti residenti e non residenti

I redditi dei soggetti residenti nel territorio dello Stato, ovunque prodotti, siano tassati (a titolo definitivo) in Italia (*worldwide taxation principle*): i redditi prodotti dai **soggetti residenti**, compresi i redditi prodotti all'estero, sono attratti nella sfera impositiva dell'ordinamento tributario italiano mediante il criterio di collegamento intercorrente tra il soggetto interessato e il territorio dello Stato.

Questa disposizione prevede che i soggetti fiscalmente residenti siano tenuti a dichiarare in Italia tutti redditi, **ovunque essi siano stati percepiti**. Sostanzialmente, i redditi devono essere dichiarati nel Paese di residenza fiscale, indipendentemente dal luogo nel quale siano stati prodotti.

Soggetti passivi

Soggetti residenti e non residenti

La tassazione in Italia trova applicazione per le **persone fisiche non residenti** soltanto in relazione ai redditi prodotti all'interno del territorio dello Stato (*source-based taxation principle*).

Questo comporta che un soggetto considerato non residente fiscalmente in Italia, ex art. 2 del TUIR, è tenuto a dichiarare in Italia **soltanto i redditi ivi percepiti** (tassazione dei redditi nello Stato della fonte).

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

a cura di Paolo Parisi

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Residenza fiscale

L'articolo 2, comma 2 del TUIR considera residenti nello Stato le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta:

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.

La sussistenza di **uno dei 3 citati presupposti** (tra loro alternativi e non concorrenti e da considerarsi delle vere e proprie presunzioni assolute) unitamente all'ulteriore requisito temporale ("per la maggior parte del periodo dell'imposta" da leggersi per almeno 183 giorni in un anno) configurano le sole condizioni che identificano in modo puntuale il soggetto che è fiscalmente residente in Italia.

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Residenza fiscale

Con il requisito temporale (“per la maggior parte del periodo dell’imposta”) il legislatore ha inteso, in effetti, richiedere la sussistenza di **un legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato**, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione (Circ. AdE n. 304/1997).

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Residenza fiscale

L'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente nello Stato, in quanto **presunzione assoluta**, "condanna" una persona fisica ad essere fiscalmente residente in Italia a nulla rilevando la permanenza costante all'estero.

Per il connazionale che è migrato all'estero per ragioni di lavoro e non ha attivato la procedura di cancellazione della residenza dall'anagrafe italiana, trova applicazione il **principio della tassazione mondiale**, non rilevando la circostanza che il reddito, o i redditi, prodotti all'estero abbiano subito o meno tassazione nello Stato della fonte.

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Doppia residenza fiscale

Nel corso degli ultimi decenni il mondo convenzionale ha rilevato che **il fenomeno della doppia residenza** non era infrequente, a tal punto che nel modello OCSE di Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni vengono stabilite **regole certe per individuare l'unica residenza della persona (tie-breaker rules)** nelle ipotesi di conflitto della doppia residenza.

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Doppia residenza fiscale

Le tie-breaker rules devono essere applicate **rispettando un preciso ordine gerarchico e prevedono una serie di criteri sequenziali:**

- abitazione permanente,
- centro degli interessi vitali,
- soggiorno abituale,
- nazionalità;

che impediscono di passare ai successivi qualora il precedente venga soddisfatto.

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Doppia residenza fiscale

Meritano una particolare attenzione, al fine di individuare il “centro degli interessi vitali”, **gli elementi di prova relativi ai legami familiari, o comunque affettivi, nonché agli interessi economici che vengono considerati per l'attribuzione della residenza fiscale italiana** che sono la disponibilità di una abitazione permanente, la presenza della famiglia, l'accreditamento di propri proventi ovunque conseguiti, la partecipazione a riunioni di affari, il possesso di beni anche immobiliari, la titolarità di cariche sociali, il sostenimento di spese alberghiere; l'iscrizione a circoli e/o clubs, l'organizzazione della proprio attività e dei propri impegni anche internazionali direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano, la lunga permanenza in località italiane, la partecipazione a concerti, sfilate di moda eventi mondani, contratti stipulati con compagnie assicurative italiane.

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Doppia residenza fiscale

Per meglio comprendere: la presenza di **una abitazione permanente solamente in uno dei due Stati** (per ipotesi l'Italia) in cui il contribuente risulta residente è sufficiente per considerare la persona un soggetto fiscalmente residente in Italia e non sarà necessario verificare gli ulteriori e successivi criteri.

Quando, invece, una **persona fisica è priva di tutti i criteri richiamati** saranno le autorità competenti degli Stati contraenti a risolvere la questione di comune accordo.

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Residenza fiscale e Covid-19

Possono cambiare i criteri di individuazione della residenza fiscale di una persona fisica, nel particolare contesto epidemiologico "Covid-19"???

In merito, in data 3 dicembre 2020 le autorità di Governo hanno fornito chiarimenti in ordine **all'interrogazione parlamentare n. 5-04654** avente ad oggetto: "Status di residenza fiscale dei cittadini italiani residenti all'estero trattenuti in Italia a causa dell'emergenza da Covid-19".

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Residenza fiscale e Covid-19

Anche a livello internazionale, in un documento pubblicato il 3 aprile 2020 denominato “Oecd Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis”, l'Ocse ha invitato le autorità fiscali dei vari Paesi a valutare attentamente le particolari circostanze derivanti dall'epidemia in corso, prevedendo periodi più idonei nella valutazione della residenza (che è stato oggetto di un recente aggiornamento operato in data 21 gennaio 2021, a seguito dell'emanazione delle nuove linee guida “update guidance on tax treaties and the impact of the Covid- 19 pandemic”).

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Residenza fiscale e Covid-19

Nello specifico, con riferimento alle ipotesi in cui una persona si sia temporaneamente allontanata dalla residenza abituale e sia rimasta bloccata nel Paese ospitante a causa della situazione emergenziale, occorre valutare attentamente il criterio di individuazione della residenza fiscale basato sul “soggiorno abituale”.

In merito, sulla base di quanto previsto dal paragrafo 19 del Commentario Ocse all'articolo 4, **lo Stato nel quale si soggiorna abitualmente non può essere determinato soltanto prendendo in considerazione il numero dei giorni di presenza nel Paese in un dato periodo di riferimento, ma occorre anche valutare il carattere di abitualità del soggiorno, legato alla frequenza, durata e regolarità nella vita ordinaria del soggetto.**

Residenza fiscale dei soggetti IRPEF

Residenza fiscale e Covid-19

A fronte dell'interrogazione parlamentare in rassegna è stato chiarito che, per l'applicazione dei trattati fiscali può trovare applicazione l'orientamento generale raccomandato dall'Ocse nella situazione "eccezionale" della pandemia, nel senso di "neutralizzare" – quanto più possibile – l'impatto delle misure di restrizione dovute alla crisi Covid-19, in modo da non gravare sugli adempimenti delle Amministrazioni fiscali e dei contribuenti, mantenendo ove possibile la disciplina convenzionale ordinaria anche durante l'emergenza Covid-19.

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

a cura di Paolo Parisi

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

L'art. 51, comma 8-bis) del TUIR prevede, in deroga alle disposizioni che impongono la determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente, che il lavoratore subordinato che:

- presta la propria attività all'estero **in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro;**
- **nell'arco di dodici mesi soggiorna in un Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni,**

debba determinare il proprio reddito sulla base delle **retribuzioni convenzionali definite annualmente** con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

La tassazione domestica **sulla base delle retribuzioni convenzionali** può essere applicata solamente **in presenza di specifiche condizioni**:

- il lavoratore dipendente è **fiscalmente residente in Italia** e, quindi, per la maggior parte del periodo d'imposta è iscritto nelle anagrafi della popolazione residente, ha nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile;
- **l'attività di lavoro prestata è svolta all'estero in via continuativa**, e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, in base ad uno specifico contratto **per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi**.

Il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo: l'opera deve essere prestata all'estero per un minimo di 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Il lavoratore che ha prestato la propria attività all'estero dall'agosto 2018 al febbraio 2020 **deve determinare il proprio reddito di fonte estera sulla base delle retribuzioni convenzionali** sia per il periodo d'imposta 2019 che per il periodo 2020 precisando che il conteggio dei 183 giorni di permanenza del lavoratore all'estero include il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi.

Ai fini della determinazione della base imponibile relativa all'attività prestata all'estero, si deve fare riferimento alla retribuzione convenzionale **prescindendo dall'emolumento effettivamente corrisposto dal datore di lavoro e da eventuali benefits riconosciuti al dipendente.**

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Le raccomandazioni dell'OCSE nonché le disposizioni contenute negli Accordi amichevoli tra Stati, riguardando unicamente i canoni ermeneutici del diritto internazionale pattizio non hanno alcuna rilevanza ai fini della normativa interna e, quindi, non possono essere utilizzate per interpretare le disposizioni contenute nell'articolo 51, comma 8-bis del TUIR. Le retribuzioni convenzionali non sono applicabili in caso di lavoro svolto in Italia in modalità remoto (Agenzia delle Entrate Risposta interpello n. 345/2021).

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Questa determinazione convenzionale “in deroga” del reddito tassabile da lavoro dipendente all'estero non trova applicazione qualora il contribuente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni, e lo stesso preveda per il reddito di lavoro dipendente **la tassazione esclusiva nel Paese estero (“soltanto in detto Stato”)**: in questo caso, la normativa della convenzione prevale sulle disposizioni fiscali interne favorendo una tassazione esclusiva in un solo Stato (di produzione del reddito) e l'avverbio che connota la tassazione esclusiva convenzionale è “soltanto”.

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Diversamente, se il residente fiscale italiano presta la propria attività lavorativa in uno Stato il cui accordo per evitare le doppie imposizioni stipulato con l'Italia preveda, per il reddito di lavoro dipendente, **la tassazione concorrente si avrà, una prima tassazione dello Stato di produzione del reddito** (ad esempio: Austria, Germania, Danimarca, Federazione Russa) **e una tassazione definitiva nello Stato di residenza del lavoratore dipendente** (Italia).

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

- **il regime della tassazione concorrente** è che la doppia imposizione fiscale sui redditi prodotti in altro Stato estero da un lavoratore residente nello Stato (e quindi nel nostro caso in Italia) mitigata dal foreign tax credit e prevale in quasi tutti gli accordi convenzionali stipulati con l'Italia;
- **il regime della tassazione esclusiva** rappresenta un'eccezione nel sistema convenzionale internazionale: nel modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni l'Italia ha scelto il metodo del credito d'imposta (alternativo a quello dell'esenzione) al fine di sanare la doppia imposizione che tipicamente si verifica tra Stato di produzione del reddito estero e Stato della residenza del soggetto che lo percepisce e tale credito potrà essere utilizzato solamente quando le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo e, quindi, irripetibili.

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero

Nel modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni l'Italia:

- ha scelto **il metodo del credito d'imposta (alternativo a quello dell'esenzione)** al fine di sanare la doppia imposizione che tipicamente si verifica tra Stato di produzione del reddito estero e Stato della residenza del soggetto che lo percepisce;
- tale credito potrà essere utilizzato solamente quando **le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo** e, quindi, irripetibili.

Lavoratori frontalieri e franchigia

a cura di Paolo Parisi

Lavoratori frontalieri e franchigia

Lavoratori frontalieri e franchigia

Il lavoratore frontaliere impersona quel soggetto che **risiede in Italia e quotidianamente si reca in zone di frontiera (Francia, Austria, Slovenia, Svizzera, Repubblica di San Marino e Stato della Città del Vaticano) o Paesi limitrofi (Principato di Monaco) per svolgere la prestazione di lavoro**: in assenza, nel nostro ordinamento, di una nozione di lavoratore frontaliere, la prassi ministeriale (circolare n. 1/E/2001) ha definito il lavoratore frontaliere come colui che, pur essendo residente in Italia, presta la propria attività lavorativa all'estero ponendo particolare attenzione al requisito dello spostamento quotidiano del lavoratore dall'Italia verso una zona di confine con rientro nel luogo di residenza.

Lavoratori frontalieri e franchigia

Lavoratori frontalieri e franchigia

Il regime fiscale al quale sono soggetti i lavoratori frontalieri va ricercato interamente nelle convenzioni fiscali bilaterali firmate dagli Stati europei al fine di evitare la doppia imposizione sui redditi transnazionali: le regole e i criteri convenzionali variano da un caso all'altro, e si può avere da un lato, una tassazione del frontaliere nello Stato di residenza (come avviene nei rapporti tra Francia e Belgio), dall'altro, un'imposizione nello Stato del luogo di produzione del reddito (come avviene nei rapporti tra Germania e Olanda) o, ancora, una tassazione in entrambi gli Stati come previsto nei rapporti tra Germania e Svizzera.

Lavoratori frontalieri e franchigia

Lavoratori frontalieri e franchigia

Questa scelta viene evidenziata negli accordi con la presenza dell'avverbio "soltanto"sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta significando la scelta di una tassazione esclusiva in uno Stato piuttosto che nell'altro.

Lavoratori frontalieri e franchigia

Lavoratori frontalieri e franchigia

Il **frontaliero "svizzero"** è ora definito come il soggetto che è fiscalmente residente in un comune che si trova nella zona di 20 km dal confine con l'altro Stato contraente, e che svolge una attività di lavoro dipendente nell'area di frontiera dell'altro Stato contraente, per un datore di lavoro residente, per una stabile organizzazione o per una base fissa e che il lavoratore ritorna quotidianamente al proprio domicilio principale nello Stato di residenza.

Lavoratori frontalieri e franchigia

Lavoratori frontalieri e franchigia

Si potrà configurare che:

- **gli attuali frontalieri svizzeri** (cioè i lavoratori che all'entrata in vigore del nuovo accordo o che tra il 31 dicembre 2018 e la data di entrata in vigore dello stesso, svolgono o hanno svolto un'attività di lavoro dipendente in Svizzera per un datore di lavoro elvetico) sono soggetti alle norme ancora in vigore del precedente accordo, per cui il reddito del frontaliere **è imponibile "soltanto" in Svizzera** e a titolo di compensazione i Cantoni Ticino, Vallese e Grigioni provvederanno a versare, sino al 2033, all'Italia il 40% delle imposte pagate dai medesimi soggetti.

Lavoratori frontalieri e franchigia

Lavoratori frontalieri e franchigia

Si potrà configurare che:

- **i futuri e nuovi frontalieri svizzeri** (cioè le persone che entreranno nel mercato del lavoro in qualità di frontalieri a decorrere dalla data di entrata in vigore del nuovo accordo) transiteranno ad **un regime di "tassazione concorrente"** generalizzata (determinata dall'assenza dell'avverbio "soltanto"): nella sostanza, questi nuovi frontalieri verranno tassati in Svizzera con un'imposta non eccedente l'80% delle imposte (comprese quelle locali) che verrebbero prelevate in via ordinaria e in Italia verrà concesso al frontaliere il credito per l'imposta pagata all'estero, evitando in tal modo la doppia imposizione.

Lavoratori frontalieri e franchigia

Lavoratori frontalieri e franchigia

Qualora la tassazione del frontaliere fosse concorrente e, quindi anche domestica, il reddito di lavoro dipendente prestato in zone di frontiera **non concorre alla formazione del reddito complessivo fino al limite di euro 7.500**: la franchigia equivale all'esclusione da imposizione e deve essere rapportata ai singoli periodi di paga, al fine di realizzare un prelievo equilibrato nel periodo d'imposta.

Lavoratori frontalieri e franchigia

Lavoratori frontalieri e franchigia

La franchigia è considerata al pari di un reddito esente e, come tale, obbliga il frontaliere a riproporzionare il foreign tax credit spettante: come a dire che un reddito frontaliere di 30.000 euro e imposte estere per 9.000 euro determinano un imponibile italiano di 22.500 euro e un recapture massimo di imposte estere di 6.750 euro.

Lavoratori frontalieri e franchigia

Lavoratori frontalieri e franchigia

La tassazione del reddito di fonte estera in Italia transita:

- dalla compilazione del quadro RC del modello REDDITI PF;
- dal recapture delle imposte estere definitive mediante credit tax art. 165 del TUIR compilando il quadro CR del modello REDDITI PF.

Pensioni di fonte estera

a cura di Paolo Parisi

Pensioni di fonte estera

Pensioni di fonte estera

Le pensioni di fonte estera corrisposte **a soggetti residenti in Italia** sono tassate in modo diverso, a seconda che si tratti di pensioni pubbliche o di pensioni private: in generale, salvo quanto previsto per le pensioni pubbliche, le pensioni private sono tassate esclusivamente nello Stato di residenza del percettore e dunque non subiscono alcuna tassazione nel Paese di provenienza.

Le pensioni corrisposte **a soggetti residenti in Stati esteri** da enti residenti nel territorio italiano o da stabili organizzazioni nel territorio stesso sono imponibili in Italia (tassazione nello Stato della fonte): il soggetto residente all'estero che percepisce una pensione italiana ha facoltà di chiedere all'Inps l'applicazione delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni fiscali in vigore.

Pensioni di fonte estera

Pensioni di fonte estera

Le norme del TUIR vengono derogate qualora l'Italia abbia stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni, e lo stesso preveda, per il reddito estero di fonte pensionistica percepito da un residente in Italia, la tassazione esclusiva nel Paese estero (“soltanto in detto Stato”): in questo caso, la normativa della convenzione prevale sulle disposizioni fiscali interne favorendo una tassazione esclusiva in un solo Stato (di produzione del reddito).

Si attua un passaggio da una tassazione ordinariamente di tipo concorrente ad una tassazione esclusiva connotata dall'avverbio convenzionale “soltanto” nello Stato di produzione/erogazione della pensione.

Pensioni di fonte estera

Pensioni di fonte estera

In modo diverso, qualora il pensionato residente fiscalmente in Italia percepisca una pensione di fonte estera proveniente da uno Stato il cui accordo per evitare le doppie imposizioni stipulato con l'Italia preveda **una tassazione concorrente si avrà, una prima tassazione dello Stato di erogazione/produzione della pensione e una tassazione, a titolo definitivo, nello Stato di residenza del pensionato** e, quindi in Italia, con recapture delle imposte pagate a titolo definitivo nello Stato di erogazione della pensione (*foreign tax credit*).

Pensioni di fonte estera

Pensioni di fonte estera

La contrapposizione tra tassazione esclusiva e tassazione concorrente nelle pensioni di fonte estera trova terreno fertile negli accordi convenzionali, in base ai quali, le pensioni estere sono tassate in modo diverso, **a seconda che si tratti di pensioni pubbliche o private.**

Le pensioni pubbliche sono quelle erogate da uno Stato o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un ente locale mentre le pensioni private sono quelle corrisposte da enti, istituti od organismi previdenziali dei Paesi esteri preposti all'erogazione del trattamento pensionistico.

Pensioni di fonte estera

Pensioni di fonte estera

Le pensioni estere erogate a soggetti residenti in Italia trovano puntuale disciplina impositiva nelle richiamate norme convenzionali dei singoli accordi internazionali contro la doppia imposizione :

Svizzera

- pensioni pubbliche: sono soggette a tassazione **esclusivamente in Svizzera** nel caso in cui il contribuente possiede la nazionalità svizzera; in caso contrario sono tassate solo in Italia;
- pensioni private: sono soggette a tassazione **esclusivamente in Italia**.

Le rendite corrisposte da parte dell'Assicurazione Svizzera per la vecchiaia e per i superstiti (rendite AVS) **non devono essere dichiarate in Italia** in quanto assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

Pensioni di fonte estera

Pensioni di fonte estera

Germania e Belgio

- pensioni pubbliche: sono assoggettate a **tassazione solo in Italia**, se il contribuente ha la nazionalità italiana e non quella estera. Se il contribuente ha anche la nazionalità estera la pensione viene tassata solo in tale Paese;
- pensioni private: sono soggette a **tassazione esclusivamente in Italia**.

Argentina, Regno Unito, Spagna, Stati Uniti, Venezuela

- pensioni pubbliche: sono assoggettate a **tassazione solo in Italia**, se il contribuente ha la nazionalità italiana;
- pensioni private: sono soggette a **tassazione esclusivamente in Italia**.

Pensioni di fonte estera

Pensioni di fonte estera

Canada

- pensioni pubbliche e private: sono assoggettate a **tassazione solo in Italia** se l'ammontare non supera il più elevato dei seguenti importi: 12.000 dollari canadesi o l'equivalente in euro. Se viene superato tale limite le pensioni sono tassabili sia in Italia sia in Canada e in Italia spetta il credito per l'imposta pagata in Canada in via definitiva.

Nel caso siano state percepite pensioni canadesi "di sicurezza sociale", ad esempio la pensione OAS (Old Age Security), esse sono **tassabili esclusivamente in Canada**.

Pensioni di fonte estera

Pensioni di fonte estera

Francia

- pensioni pubbliche: sono di norma **tassate solo in Francia**. Tuttavia le stesse sono assoggettate a tassazione solo in Italia se il contribuente ha la nazionalità italiana e non quella francese;
- pensioni private: sono soggette a **tassazione solo in Italia**, tuttavia le pensioni che la vigente Convenzione Italia-Francia indica come pensioni pagate in base alla legislazione di “sicurezza sociale” **sono imponibili in entrambi gli Stati**. Questo comporta che la pensione di fonte estera sarà imponibile sia nel Paese estero francese sia in Italia (principio della tassazione concorrente) e, al pensionato percettore e residente in Italia, nella determinazione dell'IRPEF dovuta, spetterà il foreign tax credit per le imposte pagate in Francia in via definitiva al fine di evitare la doppia imposizione.

Pensioni di fonte estera

Pensioni di fonte estera

Per una corretta tassazione della pensione di fonte estera percepita da un residente fiscale italiano si devono tenere conto e verificare la sussistenza dei successivi requisiti:

- residenza fiscale italiana;
- pensione di fonte estera di natura pubblica o privata;
- esistenza della convenzione contro la doppia imposizione stipulata con lo Stato di provenienza della pensione;
- tassazione esclusiva (in Italia o all'estero) o concorrente (in Italia e all'estero) della pensione di fonte estera sulla base delle norme convenzionali;
- tassazione (esclusiva o concorrente) della pensione di fonte estera nello Stato di residenza del pensionato (Italia) con la compilazione del quadro RC del modello REDDITI PF;
- recapture delle imposte estere pagate a titolo definitivo in ipotesi di tassazione concorrente della pensione con il foreign tax credit - art. 165 del TUIR - compilando il quadro CE del modello REDDITI PF.

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

a cura di Paolo Parisi

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

La necessità di tassare sia il reddito prodotto su base mondiale in capo ai residenti sia il reddito di fonte interna per i non residenti produce **una doppia imposizione che può essere attenuata e in molti casi annullata sulla base degli accordi interstatali** contenuti nelle convenzioni contro la doppia imposizione per regolare la diversa potestà impositiva tra gli Stati contraenti delineando la diversa tassazione dei redditi percepiti da uno dei due Stati nei confronti di soggetti non ivi residenti.

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Questo fenomeno della doppia imposizione può essere annullato o comunque attenuato con diversi metodi:

- **il metodo del credito** prevede che le imposte pagate all'estero per il reddito prodotto all'estero (si considerano quelle effettivamente pagate e non quelle teoricamente dovute) siano detraibili dall'imposta dovuta a livello domestico (Stato di residenza) ancorché fino alla concorrenza dell'importo delle imposte domestiche virtualmente dovute;
- **il metodo della piena esenzione** esclude dalla tassazione nello Stato di residenza del percettore il reddito di fonte estera assoggettandolo in tal modo a tassazione esclusiva nello Stato della fonte;
- **il metodo dell'esenzione** con progressività prevede che lo Stato di residenza del soggetto percettore del reddito di fonte estera possa computare questo reddito ai soli fini della determinazione dell'aliquota progressiva applicabile;

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Questo fenomeno della doppia imposizione può essere annullato o comunque attenuato con diversi metodi:

- **il metodo della deduzione** consente di considerare deducibile dal reddito prodotto a livello mondiale e imponibile nello Stato di residenza le imposte pagate nello Stato della fonte riducendo in tal modo il reddito imponibile nello Stato di residenza del soggetto percettore il reddito di fonte estera;
- **il metodo della riduzione** che consente la riduzione di una percentuale delle imposte dovute dalle persone fisiche determinate sui redditi derivanti da immobili detenuti all'estero e redditi di lavoro dipendente già assoggettati ad imposte all'estero.

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Il foreign tax credit rappresenta lo strumento che elide o attenua la doppia tassazione che si genera sul reddito di fonte estera **in caso di tassazione concorrente**, quando lo stesso sia assoggettato ad imposizione sia nello Stato estero (Stato della fonte) che in Italia (Stato della residenza).

Le imposte pagate all'estero per il reddito prodotto oltre frontiera risultano detraibili dall'imposta dovuta a livello domestico (Stato di residenza) **nel limite della quota d'imposta corrispondente al seguente rapporto:**

credito d'imposta	=	redditi esteri	X	Imposta italiana
		reddito complessivo - perdite pregresse		

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

La spettanza del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero viene attribuita solamente nelle ipotesi in cui **le imposte trattenute su tali redditi all'estero siano state pagate a titolo definitivo**: la definitività delle imposte pagate all'estero corrisponde alla non ripetibilità delle stesse e in termini sostanziali e pratici **non devono essere "suscettibili di modificazione a favore del contribuente"**.

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Se il pagamento a titolo definitivo avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione, il credito di imposta **potrà essere richiesto nella prima dichiarazione utile**: la quota di imposta italiana e l'imposta netta dovuta, rilevanti ai fini del calcolo del credito, saranno quelle relative al periodo di imposta in cui il reddito estero ha concorso alla formazione del reddito. In caso di versamento parziale delle imposte all'estero, resta ferma la possibilità di procedere alla detrazione immediata della parte delle imposte già pagate in via definitiva nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione stessa).

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Le istruzioni al modello REDDITI 2021 PF (quadro CE) precisano che il credito per le imposte pagate all'estero spetta, comunque, nel limite dell'imposta netta italiana relativa all'anno di produzione del reddito estero: **al fine dell'individuazione di tale limite si deve tener conto anche del credito già utilizzato nelle precedenti dichiarazioni**, riferito allo stesso anno di produzione del reddito.

Se alla formazione del reddito complessivo del contribuente concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, il credito spettante per le imposte pagate all'estero si calcola e **si applica sempre separatamente per ciascuno Stato** (art. 165, comma 3 del TUIR, cosiddetta per Country limitation).

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Nell'ipotesi in cui l'imposta netta del periodo in cui il tributo estero diviene definitivo e, quindi, computabile, sia incapiante il contribuente potrà scegliere tra:

- il computo dell'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo successivo;
- la richiesta di rimborso, da effettuare in sede di dichiarazione dei redditi;
- l'utilizzo in compensazione orizzontale.

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Esempio n. 1

Reddito di fonte estera pari a euro 30.000

Imposte estere pagate a titolo definitivo pari a euro 10.000

Imposta lorda italiana relativa al reddito di fonte estera pari a euro 9.000

Il contribuente potrà recuperare in Italia come foreign tax credit l'importo di euro 9.000 e l'eventuale eccedenza di euro 1.000 non verrà riconosciuta per incapienza e potrà essere, se previsto, richiesta a rimborso nello Stato estero di produzione del reddito

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Esempio n. 2

Reddito di fonte estera pari a euro 30.000

Imposte estere pagate a titolo definitivo pari a euro 10.000

Imposta lorda italiana relativa al reddito di fonte estera pari a euro 11.000

Imposta netta pari a euro 15.000

Il contribuente potrà recuperare in Italia come foreign tax credit l'integrale importo delle imposte pagate all'estero essendo l'imposta lorda italiana capiente come pure l'imposta netta.

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Esempio n. 2

Reddito di fonte estera pari a euro 30.000

Imposte estere pagate a titolo definitivo pari a euro 10.000

Imposta lorda italiana relativa al reddito di fonte estera pari a euro 11.000

Imposta netta pari a euro 15.000

Il contribuente potrà recuperare in Italia come foreign tax credit l'integrale importo delle imposte pagate all'estero essendo l'imposta lorda italiana capiente come pure l'imposta netta.

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Esempio n. 3

Reddito di fonte estera pari a euro 30.000

Imposte estere pagate a titolo definitivo pari a euro 10.000

Imposta lorda italiana relativa al reddito di fonte estera pari a euro 11.000

Imposta netta pari a euro 10.000

Il contribuente potrà recuperare in Italia come foreign tax credit l'integrale importo delle imposte pagate all'estero essendo l'imposta lorda italiana capiente: essendo l'imposta netta capiente nel periodo fino a euro 10.000 l'eccedenza di euro 1.000 potrà essere portata in diminuzione dell'imposta relativa al periodo successivo, richiesta a rimborso ovvero utilizzata in compensazione orizzontale.

Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

Foreign tax credit

Il comma 10 dell'articolo 165 del TUIR stabilisce che quando il reddito estero concorre parzialmente alla formazione del reddito complessivo, **l'imposta estera detraibile deve essere ridotta in misura corrispondente**: nei limiti in cui opera la parziale esclusione del reddito estero dall'imponibile, alla mancata tassazione corrisponde simmetricamente il mancato riconoscimento del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero.

Quadro RW

a cura di Paolo Parisi

Quadro RW

Quadro RW

Il quadro RW del modello REDDITI PF accoglie **gli investimenti patrimoniali e finanziari esteri detenuti da persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali residenti in Italia.**

Il quadro RW del modello Redditi Persone Fisiche (o ENC) è dedicato al monitoraggio annuale delle attività finanziarie e degli investimenti patrimoniali detenuti all'estero da parte di persone fisiche residenti in Italia, nonché per la determinazione delle due relative imposte patrimoniali:

- IVIE – Imposta sugli immobili detenuti all'estero;
- IVAFE – Imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero.

Quadro RW

Quadro RW

Gli obblighi di dichiarare le consistenze delle attività estere di natura finanziaria e gli investimenti esteri (articolo 4 del D.L. n. 167/1090) sussistono solo per le attività di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera, che siano imponibili in Italia.

Gli obblighi di dichiarazione non sussistono, invece, per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano riscossi attraverso l'intervento degli intermediari stessi. Per questo motivo, ove possibile, si consiglia sempre di far intervenire un intermediario finanziario residente, in caso di detenzione di attività di questo tipo.