

# Fruibilità del credito d'imposta e voluntary disclosure



**Giovanna Costa**  
Dottore Commercialista  
Studio Marino e Associati, Milano

## Il punto sulla posizione ministeriale con riguardo all'eliminazione della possibile doppia imposizione internazionale sui redditi da attività oggetto di rimpatrio

### 1. Voluntary disclosure e aspetti irrisolti

Con la Legge n. 186/2014, intitolata "Disposizioni in materia di emersione e rientro dei capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio", è stata introdotta anche in Italia una procedura di collaborazione volontaria tra fisco e contribuente.

La *voluntary disclosure* (nella sua dimensione internazionale), come noto, consente ai contribuenti, interessati dall'ambito di applicazione, di sanare le violazioni relative alla detenzione di attività all'estero non dichiarate.

La procedura non può esser disgiunta dal contesto internazionale in cui si inserisce. Uno scenario nel quale si può individuare una strategia globale volta ad isolare quei Paesi che ancora non hanno aderito alle procedure di emersione dei capitali nascosti: si pensi alla disciplina sullo scambio automatico di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie, agli accordi bilaterali *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), alla Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in campo fiscale, si tratta di provvedimenti finalizzati a favorire un regime di trasparenza tra le diverse Amministrazioni finanziarie, a incrementare lo scambio di informazioni e contrastare i fenomeni di evasione e elusione su scala internazionale. Guardando l'attuale panorama internazionale è di immediata apprensione che la *voluntary disclosure* costituisca, almeno secondo le intenzioni del nostro legislatore, "l'ultimo treno per la regolarizzazione", in quanto strumento utilizzabile dai contribuenti per sanare la propria posizione fiscale in relazione alle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero in violazione degli obblighi previsti per il monitoraggio fiscale.

Nonostante l'Amministrazione finanziaria si sia premurata di chiarire alcuni aspetti operativi della neo introdotta disciplina<sup>[1]</sup>, vi sono ancora diversi punti oscuri. Molteplici sono i nodi che non sono ancora stati sciolti tra cui il problema del riconoscimento o meno di un eventuale credito per le imposte

assolte all'estero in relazione ai redditi derivanti dalle attività rientranti nella procedura in questione, su cui ci si soffermerà nel prosieguo.



### 2. Credito di imposta e recente posizione dell'Amministrazione finanziaria

Sia consentito ricordare, innanzitutto, che il credito per le imposte assolte all'estero finalizzato all'eliminazione della doppia imposizione a livello internazionale, è disciplinato dall'articolo 165 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito TUIR). Il meccanismo del credito di imposta trova fondamento nell'esigenza di evitare l'emergere di fenomeni di doppia imposizione internazionale sui redditi prodotti olttralpe e imponibili in Italia. Potrebbe accadere infatti che sia lo Stato della residenza del contribuente sia lo Stato della fonte, *i.e.* quello in cui il reddito è prodotto, esercitino la potestà impositiva sullo stesso identico reddito sulla base di differenti criteri di imposizione, *i.e.* principio di tassazione su base mondiale e principio di territorialità, dando origine ad una doppia imposizione.

Secondo quanto disposto dal primo comma dell'articolo 165 TUIR, il credito d'imposta è riconosciuto, in estrema sintesi, qualora ricorrano congiuntamente le tre seguenti condizioni: la produzione di un reddito all'estero, il concorso del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo in Italia e, infine, il pagamento di imposte estere a titolo definitivo. Infine solo i tributi stranieri che si sostanziano in un'imposta sul reddito o in tributi di natura simile possono beneficiare del credito d'imposta.

Tra le condizioni cui è subordinata la fruizione della detrazione, rileva – soprattutto ai nostri fini – quella prevista dal comma 8 dell'articolo 165 TUIR, il quale dispone che *“La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata”*. Si rileva come tale disposizione si ponga in un rapporto di continuità con lo scopo ultimo sotteso al metodo per evitare la doppia imposizione giuridica internazionale di cui al citato articolo 165 TUIR. Vale a dire che l'ordinamento riconosce il beneficio del credito d'imposta lì solo dove si è effettivamente verificata una doppia imposizione giuridica internazionale. Ed è proprio per assicurare la sussistenza di tale circostanza che il comma 8 si preoccupa di riconoscere tale beneficio solo quando sia stata presentata la dichiarazione dei redditi in Italia ovvero sia stato indicato il reddito prodotto all'estero per il quale si chiede la fruizione del *foreign tax credit*. E così, la *ratio* del suddetto comma 8 va ravvisata nel fatto che il reddito estero abbia concorso effettivamente alla formazione del reddito imponibile nel territorio dello Stato e, in quanto tale, abbia subito una doppia tassazione, circostanza che non ricorrerebbe nel caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia, ovvero di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

Recentemente l'Amministrazione finanziaria<sup>[2]</sup> ha chiarito taluni aspetti operativi del *foreign tax credit* particolarmente rilevanti. Fermo restando che dall'omessa dichiarazione (ossia la dichiarazione presentata con un ritardo superiore a novanta giorni) discende l'irrimediabile perdita del credito d'imposta, la mancata o parziale indicazione dei redditi prodotti all'estero lascia ancora aperto lo spiraglio della detrazione con una dichiarazione integrativa nei termini di legge. Su tale possibilità si è soffermata la Circolare, in particolare, sull'istituto del ravvedimento operoso, così come novellato dall'ultima Legge di stabilità, la quale – come noto – ne ha esteso significativamente gli effetti premiali.

### 3. **Credito di imposta e *voluntary disclosure***

In questo modo l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto l'applicabilità della disciplina del credito d'imposta di cui all'articolo 165 TUIR nel caso di ravvedimento operoso in quanto *“tale possibilità consente al contribuente di dichiarare un reddito estero non indicato nella dichiarazione originaria e di sanare la violazione commessa”*<sup>[3]</sup>. La stessa Amministrazione non ha, però, preso formale posizione sulla possibilità di fruire del credito di imposta nell'ambito della collaborazione volontaria. I segnali, anzi, sono di segno contrario. In occasione di incontri con i professionisti, l'Agenzia delle Entrate ha negato l'applicabilità dell'istituto, da un lato ricordando, condivisibilmente, (è il caso della Direzione Regionale del Piemonte nell'incontro con i Commercialisti di Torino) che il credito di imposta *“non è comunque applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 18 del TUIR”*; dall'altro (è il caso della Direzione Lombardia in risposta ad un quesito dell'Ordine di Monza) mettendo sullo stesso piano imposte prelevate all'estero ed euroritenuta, e negando il credito in quanto in ogni caso subordinato all'esposizione in dichiarazione. Infine

merita segnalare – sempre nel senso della previa rettifica in sede di ravvedimento – la posizione del Gruppo di studio attivato in seno all'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano che ha rilevato la possibilità per i contribuenti, che avessero subito un prelievo all'estero, di sanare le proprie violazioni reddituali attraverso il ravvedimento operoso avvalendosi in tale sede della possibilità di far valere il credito di imposta per le imposte pagate all'estero. Conseguentemente, ritengono i Commercialisti di Milano, a fronte dell'avvenuta sanatoria reddituale, la procedura di *voluntary disclosure* potrà essere attivata al fine di sanare eventuali violazioni commesse in relazione alle norme sul monitoraggio fiscale o comunque in relazione ad altre violazioni non sanate attraverso la procedura di ravvedimento operoso.

In conclusione, non sembrano esserci, a legger l'Amministrazione finanziaria, margini per superare l'ostacolo *“formale”* dell'esposizione in dichiarazione se non ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso.

Tuttavia tale prospettiva non convince. Invero l'articolo 165, comma 8 TUIR non può travalicare le disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, laddove queste ultime fossero applicabili.



A tal fine, sia consentito diffondersi sulla portata della citata norma in rapporto alle previsioni contenute nei Trattati fiscali, potendo ritenersi detta disposizione in contrasto con gli obblighi pattizi la cui applicazione (e prevalenza) trova fondamento, nell'Ordinamento italiano, nel parametro costituzionale dell'articolo 117, primo comma, della Costituzione, il quale conferisce alle norme convenzionali una forza resistente maggiore rispetto alle leggi interne successive, senza peraltro attribuire loro il rango primario. Difatti, la suddetta disposizione, prevedendo che *“la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto [...] dei vincoli derivanti [...] dagli obblighi internazionali”*, realizza *“un rinvio mobile alla norma convenzionale di volta in volta conferente, la quale dà vita e contenuto a quegli obblighi internazionali genericamente evocati e, con essi al parametro, tanto da essere comunemente qualificata norma interposta”*<sup>[4]</sup>; di conseguenza, gli eventuali contrasti fra norma convenzionale e una legge interna (anche) successiva *“non generano problemi di successione nel tempo o valutazioni sulla rispettiva collocazione gerarchica delle norme in contrasto, ma questioni di legittimità costituzionale”* aventi ad oggetto la legge interna e, come parametro interposto, la stessa norma convenzionale<sup>[5]</sup>.

Orbene, a seguito della modifica dell'articolo 117 della Costituzione e dell'interpretazione fornita dal Giudice delle leggi, la prevalenza della normativa internazionale discende proprio da quel rango sovraordinato della norma convenzionale rispetto alla legge ordinaria, ossia un rango *sub*-costituzionale, intermedio fra la Carta fondamentale e la legge ordinaria.

A ciò si aggiunga che l'articolo 169 TUIR dispone che "Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione". Stante quanto detto, e giacché uno stesso reddito non può essere assoggettato più volte all'imposta reddituale senza che vi sia alcuna misura volta ad annullare gli effetti negativi scaturenti da una duplice imposizione, qualora si dovesse configurare un'ipotesi di tal genere per fattispecie transfrontaliere, questa dovrà essere regolata, necessariamente, dal Trattato contro le doppie imposizioni rilevante ai fini che ne occupano, in luogo dell'articolo 165 TUIR (ed *a fortiori* non trovando applicazione quanto espresso nel comma 8) che, come noto, individua lo strumento giuridico domestico unilaterale atto ad evitare i fenomeni di doppia imposizione giuridica internazionale<sup>[6]</sup>.

Sul punto si segnala il principio espresso dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano che, nella sentenza n. 2944/17/15 del 27 marzo 2015, ha affermato che la detrazione delle imposte assolte all'estero deve essere sempre riconosciuta anche nel caso in cui queste non siano indicate in dichiarazione, come previsto dall'articolo 165, comma 8 TUIR. Diversamente, se dovesse prevalere il formalismo dell'indicazione in dichiarazione rispetto alla "sostanza" della spettanza del credito, l'articolo 165 TUIR si porrebbe in aperto contrasto con la Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni nonché con i principi costituzionali di uguaglianza (articolo 3) e di capacità contributiva (articolo 53).

Tale recente sentenza rappresenta la sponda giurisprudenziale della prassi operativa che si registra nell'ambito delle procedure compositive con l'Agenzia delle Entrate, ove gli Uffici tendono spesso a riconoscere il credito per le imposte estere in applicazione delle disposizioni pattizie.

È, quindi, probabile che l'evoluzione interpretativa ci riserverà importanti sorprese, anche – chissà – su impulso dei casi di *voluntary disclosure*.

#### 4. Conclusioni

Concludendo, appare evidente che l'ostacolo al riconoscimento del credito di imposta nell'ambito della cosiddetta *voluntary disclosure* non discenda (quanto meno, unicamente) dal tenore dell'articolo 165, comma 8 TUIR – il quale, si ritiene, non può comunque contrastare con le disposizioni convenzionali per tutto quel che si è rilevato in precedenza – rilevando, invece, l'ostacolo insito nella tipologia, prevalente, dei redditi derivanti dalle attività estere oggetto di emersione, assoggettati – generalmente – a ritenuta a titolo d'imposta o imposta sostitutiva, inibendo, per ciò stesso, il diritto al *foreign tax credit*.

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.boltoncab.co.uk/Global/News%20Pictures/tax%20credits.jpg> [03.08.2015]

<http://economictimes.indiatimes.com/thumb/msid-5912454,width-640,resizemode-4/2-tighten-foreign-tax-credit-rules.jpg> [03.08.2015]

[1] Cfr. Circolare n. 10/E del 13 marzo 2015 e Circolare n. 27/E del 16 luglio 2015.

[2] Circolare n. 9/E del 5 marzo 2015.

[3] Cfr. Circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, pagina 32.

[4] Corte Costituzionale, sentenza n. 349 del 2007.

[5] Corte Costituzionale, sentenza n. 348 del 2007.

[6] In tal senso cfr. Nota n. 51217/97 del 1. ottobre 1997, emanata dal Ministero delle Finanze – Di. Ent. Dir. Reg. Entrate.