Giurisprudenza

Imposte pagate all’estero: la detrazione va “per competenza”, altrimenti decade

11 Febbraio 2020

Il Collegio provinciale fiorentino, in pratica, è giunto alla conclusione che il contribuente non può semplicemente riportare il credito nella prima dichiarazione disponibile

immagine di una clessidra
Image not found or type unknown

La Ctp di Firenze, con la sentenza n. 28 del 14 gennaio scorso, ha stabilito che l'inosservanza dell’articolo 165 del Tuir, secondo il quale la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d’imposta cui appartiene il reddito prodotto all’estero, comporta inevitabilmente la perdita della detrazione, anche in assenza di una espressa sanzione di decadenza, resa non più necessaria dal fatto che detta perdita si configura quale conseguenza inevitabile del nuovo sistema, non più incentrato sul criterio di “cassa” ma, sostanzialmente, su quello “di competenza”.

I fatti

A una spa italiana, multinazionale nel settore dell'abbigliamento e degli accessori di lusso, veniva notificato un avviso di accertamento, che faceva seguito all'attività istruttoria espletata in relazione al controllo sui crediti per imposte pagate all'estero, ai sensi dell'articolo 165 del Tuir, con riguardo ai redditi imputati per trasparenza, provenienti dalle società controllate estere, rientranti nel regime delle *Cfc* di cui all'articolo 167 Tuir.

L'atto impositivo, in sostanza, riguardava il recupero di parte del credito per imposte pagate all'estero in capo alla società contribuente che, per trasparenza, aveva tassato i redditi della controllata con sede a Hong Kong.

Le *Cfc*

La disciplina delle *Cfc*, acronimo di *Controlled foreign companies*, in sintesi, è lo strumento utilizzato nell’ambito dell’Unione europea al fine di prevenire manovre elusive da parte dei soggetti

economici e prevede la tassazione per trasparenza del reddito societario in capo al soggetto controllante nazionale, al ricorrere di determinati requisiti, di natura sia soggettiva che oggettiva.
In particolare, detta normativa è nata al fine di contrastare la localizzazione fittizia di redditi significativi in società partecipate estere, che siano residenti in Paesi a fiscalità privilegiata: qualora sussistano i requisiti stabiliti dalla legge, il controllante italiano procede a tassare per trasparenza in Italia il reddito a egli imputabile della controllata estera, indipendentemente dalla distribuzione di dividendi.

Le contestazioni del fisco

Secondo l'amministrazione finanziaria, per alcune ritenute afferenti servizi resi dalla controllata con sede a Hong Kong a quella situata in Cina, sussisteva un difetto di inerenza per lesione del principio di competenza temporale.
In particolare, la contribuente avrebbe dovuto indicare il relativo credito nella dichiarazione per l'anno precedente rispetto a quello accertato, ai sensi dell'articolo 165, comma 4 Tuir, nonostante – come aveva osservato la società in sede di contraddittorio con l'ufficio – la norma non prevedesse l'inciso "*a pena di decadenza*", rispetto alla previgente versione del Tuir che, all'articolo 15, comma 3 stabiliva che "*la detrazione deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo*".

Le eccezioni della società

La vertenza veniva, quindi, portata avanti alla Ctp di Firenze con ricorso della società che, tra i plurimi motivi di doglianza, riteneva illegittimo l'avviso di accertamento per violazione degli articoli 163 e 165 del Tuir, in relazione alla detraibilità dei crediti per le imposte assolte all'estero a titolo definitivo in quanto, a parere della compagine, l'interpretazione dell'articolo 165 seguita dall'ufficio finanziario violerebbe la *ratio* della disposizione, nonché i principi di ragionevolezza, di capacità contributiva e il divieto di doppia imposizione, oltre a una serie di disposizioni di natura convenzionale (come la Convenzione Italia-Cina in materia di divieto di doppia imposizione, nonché il commentario Ocse *sub* articolo 23 paragrafi 69.1 e 69.2 e articolo 10 modello di convezione Ocse 2014).

La decisione del Collegio fiorentino

Nel respingere il ricorso della società, la Ctp di Firenze fa richiamo al tenore letterale dell'articolo 165, comma 4 Tuir, secondo cui "*la detrazione di cui al comma 1 deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta di cui allo stesso comma 1, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione*".

Inquadramento normativo

Il nuovo articolo 165 Tuir, spiega il Collegio fiorentino, ha riformato il momento in cui è possibile richiedere la detrazione per imposte assolte all'estero, superando il criterio di cassa sul quale era imperniata la vecchia disciplina: la detrazione, adesso, non risulta più collegata alla dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui le imposte estere sono state pagate, quanto piuttosto alla dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito stesso; l'inciso "*a pena di decadenza*", in particolare, è venuto meno non tanto al fine di introdurre una disciplina più favorevole in relazione alle conseguenze della intempestiva detrazione, quanto, piuttosto, poiché non più coerente con il profondo mutamento del criterio alla base della complessiva disciplina.

Di conseguenza, l'inosservanza dell'attuale precetto normativo, secondo il quale la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero, comporta inevitabilmente la perdita della detrazione, anche in assenza di una espressa sanzione di decadenza, resa non più necessaria dal fatto che la perdita della detrazione si configura quale conseguenza inevitabile del nuovo sistema, non più incentrato sul criterio di "cassa" (in cui ha senso ancorare la decadenza al momento del pagamento), bensì su un criterio sostanzialmente "di competenza", in cui la perdita della possibilità di operare la detrazione, con riferimento a una annualità diversa da quella di competenza, è una conseguenza ontologica e inevitabile del nuovo sistema.

Se l'imposta estera viene pagata prima della presentazione della dichiarazione?

Ciò è tanto vero – prosegue la Ctp di Firenze - che, nel caso in cui il pagamento dell'imposta avvenga successivamente alla presentazione della dichiarazione, il contribuente non può semplicemente riportare il credito nella prima dichiarazione disponibile, ma deve applicare quanto previsto dall'articolo 165, comma 7, Tuir, che individua l'unico meccanismo esperibile dal contribuente per poter conciliare il disallineamento di cassa con il principio della competenza: "*se l'imposta dovuta in Italia per il periodo d'imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero, e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta*".

Il contribuente non può, in sostanza, limitarsi a riportare il credito, ma deve provvedere a una nuova liquidazione, sempre in riferimento alla dichiarazione originaria, dovendo procedere, nella prima dichiarazione utile, a una nuova determinazione del credito d'imposta, al fine di tenere conto delle imposte estere assolte in via definitiva, per il loro intero ammontare, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta di appartenenza. Quanto precede, fermo restando che, a norma dell'articolo 165, comma 8, Tuir: "*la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti*

all'estero nella dichiarazione presentata".

Conclusioni della Ctp

In definitiva, alla contribuente, che aveva omesso di indicare i redditi in questione prodotti all'estero nella dichiarazione presentata per l'anno di competenza, non spettava la relativa detrazione, atteso che le imposte estere assolte su un reddito vanno detratte dalle imposte italiane computate e dovute sul medesimo reddito di fonte estera tenendo in considerazione che, nel sistema delineato dall'articolo 165, comma 1, il credito d'imposta scaturisce da un confronto fra i tributi stranieri pagati sul reddito prodotto all'estero e la porzione di imposta italiana determinata dallo stesso reddito, non potendo tale confronto intervenire con riferimento a redditi prodotti in annualità diverse.

Neanche giova alla posizione del contribuente, la prassi dell'amministrazione finanziaria (*cfr* circolare n. 9 /2015): detta circolare, infatti, ammette il diritto alla detrazione ma solo nel caso, diverso da quello di specie, di presentazione di una dichiarazione integrativa dei redditi.

di
Martino Verrengia

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/imposte-pagate-allestero-detrazione-va-competenza-altrimenti-decade