

Risposta n. 97/2023

OGGETTO: Richiesta di un credito fiscale sulle imposte pagate all'estero, con interpretazione dell'articolo 3 c.1, art. 165 commi 1-5 del TUIR e dell'articolo 15 paragrafo 1 della Convenzione tra Italia e Regno Unito per evitare le doppie imposizioni, del 21 ottobre 1988 e ratificata con legge 5 novembre 1990 n.329

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Contribuente (di seguito anche l'Istante) dichiara di essere residente nel Regno Unito a decorrere da ottobre dell'anno X ed iscritto all'AIRE da gennaio X+1.

Al riguardo, l'Istante segnala di aver svolto un'attività di lavoro dipendente nel Regno Unito, a decorrere dal mese di ottobre X (di seguito l'anno di riferimento), e che il datore di lavoro britannico ha effettuato mensilmente le ritenute alla fonte sino a dicembre dell'anno di riferimento, con un'aliquota media pari al 9,56 per cento.

Il datore di lavoro ha, altresì, effettuato un conguaglio con lo stipendio di marzo X+1 (al termine dell'anno fiscale inglese), essendosi incrementata la base imponibile e,

conseguentemente, l'aliquota media applicabile ai redditi percepiti nei mesi di ottobre-dicembre X (di seguito il periodo di riferimento), al 14,93 per cento.

In conseguenza di tale conguaglio sui redditi percepiti dal Contribuente nel Regno Unito nel periodo di riferimento, è stata prelevata un'ulteriore imposta di ___ Sterline britanniche (GBP), pari a _____ euro.

Al riguardo, l'Istante ha riportato nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento, presentata in Italia nel novembre X+1, sia i redditi prodotti in Italia sia quelli conseguiti nel Regno Unito, evidenziando, tuttavia, unicamente le imposte trattenute dal datore di lavoro a titolo di acconto nell'anno X.

Il Contribuente segnala, peraltro, che le ritenute prelevate in sede di conguaglio nel mese di marzo sono state versate a titolo definitivo in quanto il fisco britannico non richiede, per i contribuenti titolari del solo reddito di lavoro dipendente, alcuna dichiarazione annuale dei redditi.

Pertanto, il conteggio di fine esercizio, rappresentato dal datore di lavoro nel cedolino di marzo, risulta a titolo definitivo senza necessità di altri adempimenti.

Ciò posto, l'Istante chiede alla scrivente di poter portare in detrazione dalle imposte italiane anche le ritenute d'imposta, effettuate dal datore di lavoro britannico in sede di conguaglio nel mese di marzo X+1, relative ai redditi percepiti nei mesi di ottobre-dicembre dell'anno X.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di aver diritto, in base alle finalità proprie degli "*accordi contro la doppia imposizione*", alla presentazione in Italia di una dichiarazione integrativa, relativa

ai redditi X, per ottenere un aggiuntivo credito fiscale, pari al sopra citato conguaglio operato nel X+1 dal sostituto d'imposta britannico sui redditi ivi percepiti nell'anno X e, quindi, riparametrare il corrispettivo onere fiscale italiano.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016); pertanto, la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti dell'Istante.

Ciò posto, la scrivente fornisce i chiarimenti richiesti nel presupposto (qui assunto acriticamente) di una residenza fiscale in Italia del Contribuente nell'anno X, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante.

Per le suddette ragioni la scrivente assume, inoltre, in questa sede acriticamente l'affermazione dell'Istante circa il pagamento a titolo definitivo nel Regno Unito delle imposte sul reddito in esame, intervenuto nel mese di marzo X+1.

Si ricorda che, ai fini dell'assoggettamento ad imposizione in Italia del reddito in esame, l'articolo 3, comma 1, del TUIR prevede che *"l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10"*.

Il reddito di lavoro dipendente dell'Istante, in quanto percepito nei mesi ottobre-dicembre X da un soggetto fiscalmente residente in Italia in tale annualità, dovrà essere

assoggettato ad imposizione nel nostro Paese ai sensi del combinato disposto degli articoli 49, comma 1, e 51 del TUIR.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, si rileva che l'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione tra Italia e Regno Unito prevede, come regola generale, la tassazione esclusiva dei redditi, corrisposti a fronte della prestazione di un'attività di lavoro dipendente, nello Stato di residenza del beneficiario dei medesimi, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente il Trattato internazionale; ipotesi in cui tali remunerazioni sono assoggettate ad imposizione concorrente in entrambi i Paesi.

Nella fattispecie in esame il reddito corrisposto al Contribuente, a fronte dello svolgimento di un'attività di lavoro dipendente nel Regno Unito quando lo stesso Contribuente risultava residente nel nostro Paese, deve essere assoggettato ad imposizione in entrambi gli Stati, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, del citato Trattato internazionale.

La conseguente doppia imposizione dovrà essere eliminata in Italia, Stato di residenza del Contribuente nell'anno di riferimento, mediante la concessione del credito d'imposta previsto dall'articolo 24, paragrafo 3, della Convenzione, con le modalità e alle condizioni stabilite dall'articolo 165 (credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero) del TUIR.

Al riguardo si osserva che il citato articolo 165 del TUIR prevede, al comma 1, che *"se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo su 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 al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione".

Per quanto riguarda il concetto di definitività dell'imposta, recato dalla citata disposizione, si osserva che il medesimo coincide con la irripetibilità della stessa imposta, in virtù della quale non assumono rilevanza le imposte che sono state pagate in acconto, a titolo provvisorio e, in generale, quelle, per le quali è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale.

Il successivo comma 5 dell'articolo 165 del TUIR prevede che *"la detrazione di cui al comma 1 può essere calcolata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avvenga entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo"*.

In altri termini, se il reddito estero al quale si riferisce l'imposta ha concorso alla formazione del reddito complessivo del soggetto nel periodo X spetta la detrazione dall'imposta dovuta in Italia per il medesimo periodo, a condizione che il pagamento a titolo definitivo dell'imposta estera si verifichi prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativi al periodo d'imposta X+1.

Da quanto precede risulta che il Contribuente poteva inserire nella dichiarazione dei redditi, presentata in Italia il 17 novembre X+1 per l'anno d'imposta X, le imposte complessivamente dovute nel Regno Unito ed evidenziate in sede di conguaglio (nel marzo X+1), riguardanti i redditi da lavoro dipendente ivi percepiti nel periodo ottobre-dicembre X, e non già le sole imposte versate in acconto dal datore di lavoro britannico nello stesso periodo di riferimento.

Per quanto concerne le modalità di recupero delle ritenute indebitamente subite/operate ed i connessi adempimenti, si segnala, infine, che l'Istante può far riferimento all'articolo 2, comma 8, del DPR del 22 luglio 1998, n. 322, che consente la correzione di errori che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito di imposta.

Pertanto, nel caso di specie, il Contribuente può presentare una dichiarazione integrativa a favore, secondo le disposizioni dell'articolo 3 del citato DPR 322 del 1998, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine previsto dall'articolo 43 del DPR del 29 settembre 1973, n. 600, ossia entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi da correggere.

L'eventuale credito risultante dalla dichiarazione può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo del 9 luglio 1997, n. 241, ovvero richiesto a rimborso.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)