

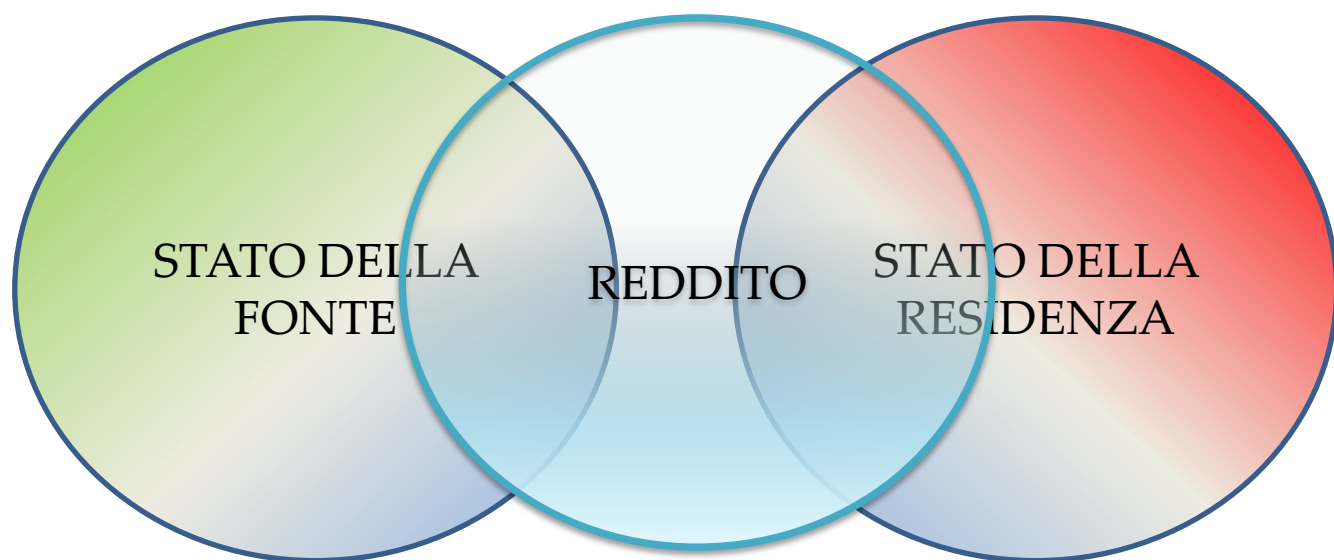
# Le ritenute crossborder

Panoramica sul tema e brevi spunti di riflessione

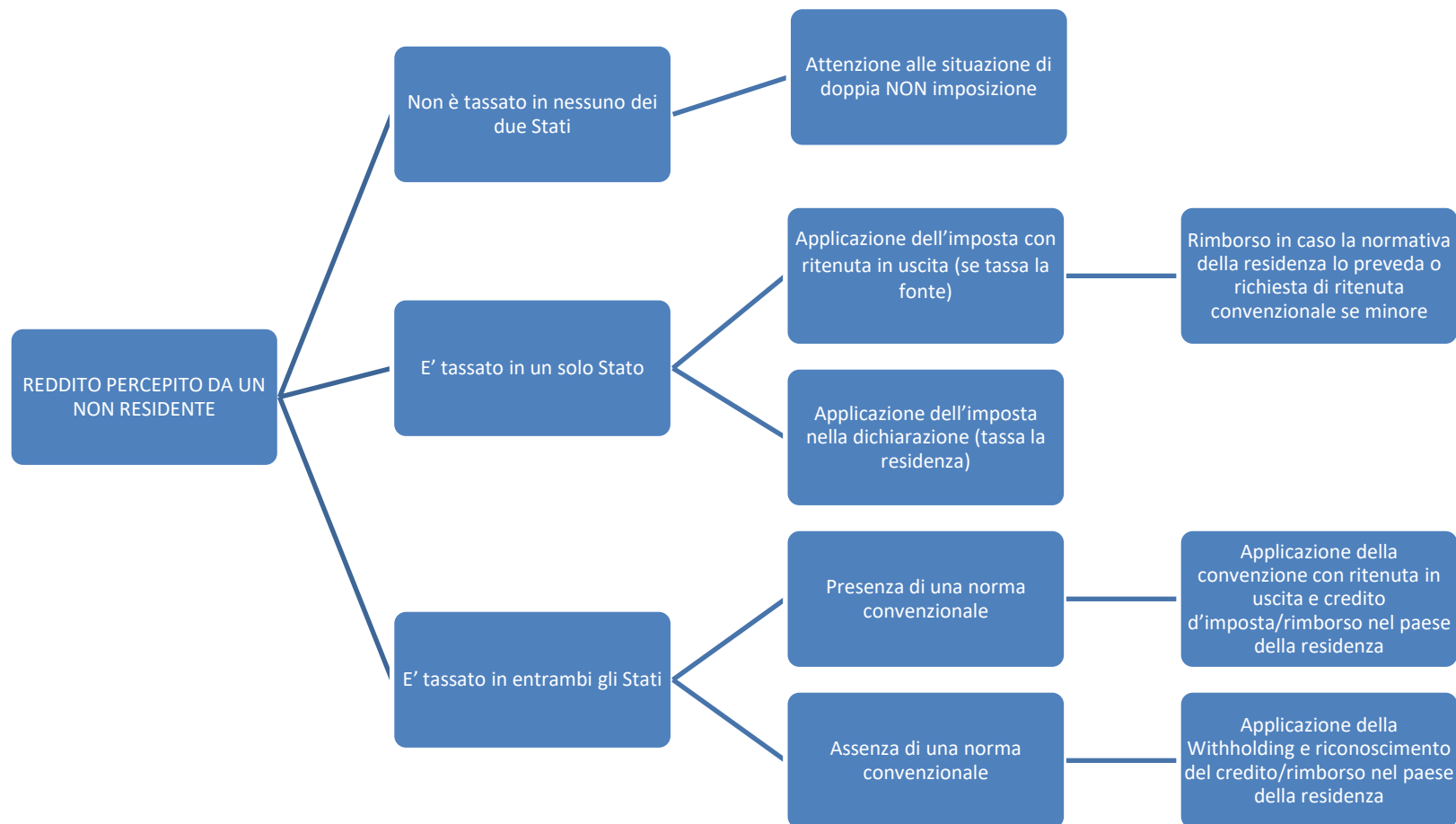


Brescia, 19 gennaio 2023

# Lo scenario



# Cosa può succedere



# La normativa e la prevenzione dei conflitti

Il principio guida della tassazione dei redditi è il World Wide Taxation per i residenti, nazionalmente contenuto nell'art. 3 TUIR co. 1

«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 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.»

In questa norma è contenuto il conflitto tra giurisdizioni fiscali: i residenti devono sottoporre a tassazione i redditi ovunque prodotti, mentre i non residenti, indipendentemente dalla tassazione nel proprio paese di residenza per i redditi prodotti in Italia, sono qui tassati.

Come si supera il conflitto dovuto alla doppia tassazione del medesimo reddito?

L'art. 23 del modello OCSE di Convenzione internazionale prevede due metodologie alternative per la risoluzione delle problematiche di doppia imposizione internazionale:

il metodo dell'esenzione (art. 23 A);

il metodo del credito d'imposta (art. 23 B).

Art. 165 Tuir: il credito d'imposta per redditi prodotti all'estero che abbiano scontato imposte definitive lett B).

L'esenzione Lett. A può portare ad una «non-tassazione», quando per uno stato la componente costituisce costo deducibile e per l'altro non costituisce reddito tassabile: in queste ipotesi di disallineamento interviene la normativa contenuta nella direttiva Atad (2016/1164) limitando il riconoscimento di eventuali crediti d'imposta o ritenute subite.

# Non tutti i redditi sono soggetti a ritenuta

La presenza di ritenute è variegata nei diversi paesi, pertanto si assiste all'applicazione di ritenute in uscita su redditi che in Italia non presentano caratteristiche riconducibile al dpr 600/1973 (dall'art 23 e ss. troviamo le indicazioni sulle ritenute in caso di prestatore estero e committente nazionale)

Le principali ritenute sono applicate sui redditi nazionali sono:

Redditi di lavoro autonomo

Redditi di lavoro dipendente e assimilato

Redditi di capitale, siano essi capital gain che interessi o premi

Provvigioni

Diritti d'autore e sfruttamento delle opere intellettuali (royalties)

Vi sono poi ritenute «di prevenzione» quali quelle legati agli incentivi fiscali (es. sulle ristrutturazioni) o legate ai condomini, ritenute su contributi pubblici e altre minori.

# Non tutti i redditi sono soggetti a ritenuta

---

In Italia non sono soggetti a ritenuta i canoni (es. leasing o noleggi), mentre lo sono in molte legislazioni, così come non sono soggette a ritenute le prestazioni di servizi tecnici non professionali, anch'esse invece oggetto di ritenute in molti paesi.

Non è insolito, quindi, che i prestatori di servizi internazionali (es. appalto) possano subire ritenute in fase di pagamento delle proprie prestazioni che in Italia non sono specularmente applicate in caso opposto.

# Tassazione nazionale di redditi esteri - esempio

Art. 18 Tuir

**1. I redditi di capitale** corrisposti da soggetti non residenti a soggetti residenti nei cui confronti in Italia si applica la ritenuta a titolo di imposta o l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 2, comma 1-bis, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, **sono soggetti ad imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta.** Il contribuente ha la facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva ed in tal caso compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. La disposizione di cui al periodo precedente non si applica alle distribuzioni di utili di cui all'articolo 27, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

2. Si considerano corrisposti da soggetti non residenti anche gli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e degli altri titoli di cui all'articolo 31 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, nonché di quelli con regime fiscale equiparato, emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992

# Quando un non residente è tassato in Italia

## Art. 23 Tuir

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- a) i redditi fondiari;
- b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
- c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;
- d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:

1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;

2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;

3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;

g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti

1 bis. I redditi diversi realizzati mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società ed enti non residenti, il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia si considerano prodotti nel territorio dello Stato. La disposizione del primo periodo non si applica con riferimento alla cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati. (3)

2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) e f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:

- a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'art. 16;
- b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 47;
- c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;
- d) i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato..

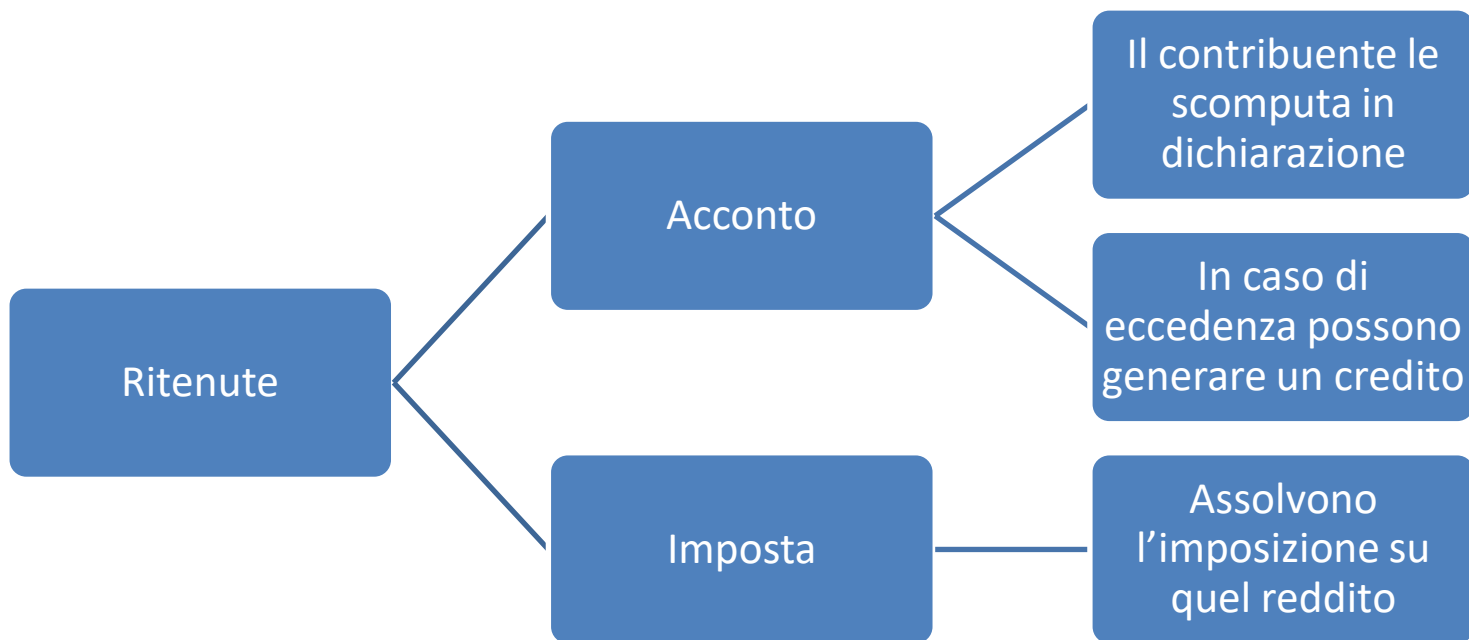


# Il meccanismo del credito d'imposta

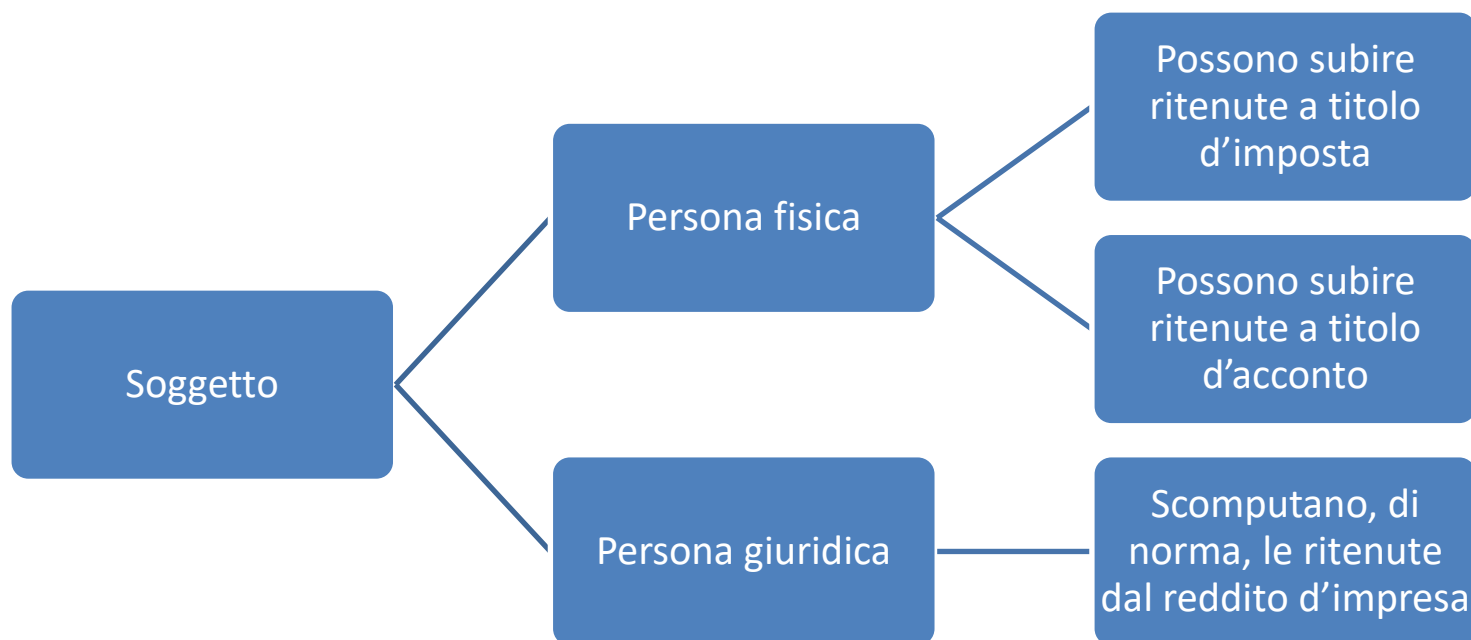
## Art. 165 Tuir

1. 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.
2. I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di **criteri reciproci** a quelli previsti dall'articolo [23](#) per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.
3. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.
- ...
8. La detrazione **non spetta** in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.
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.

# Non tutte le ritenute sono uguali



# Non tutti i percipienti sono uguali



# Alcuni esempi di redditi crossborder e di problemi interpretativi

## Royalties (art. 12 conv.)

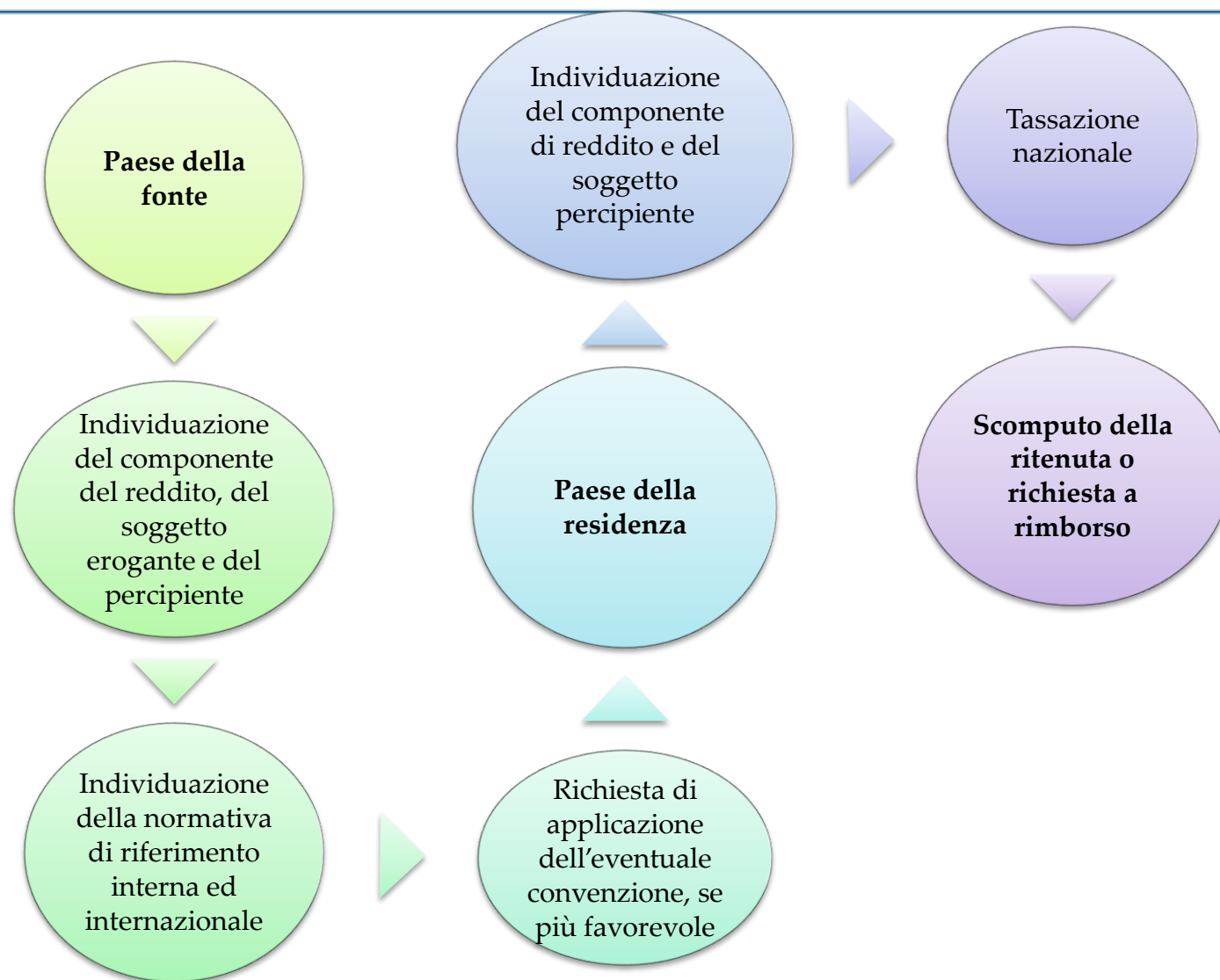
- Riproduzione di opere musicali, letterarie, di software o banche dati

## Reddito d'impresa (art. 7 conv.)

- Licenza d'uso senza riproduzione, download di musica senza streaming

Situazione relativa ai redditi collegati ai beni immateriali, a seconda della configurazione che ne viene data si ha la configurazione di redditi di natura diversa con impatto ben diverso sulla Withholding tax (o sulla disapplicazione della ritenuta infragruppo).

# Come affrontare operativamente i casi



# Il Modello Convenzionale

(schema tratto da Eutekne)

| Redditi tassati senza limitazioni nello Stato della fonte                                                                                                                                                                                                                                               | Redditi tassati, ma con limitazioni, nello Stato della fonte                                            | Redditi non tassati nello Stato della fonte                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Redditi degli immobili (art. <a href="#">6</a>)<br/> Plusvalenze immobiliari (art. <a href="#">13</a>, paragrafo 1)<br/> Plusvalenze relative a società immobiliari (art. 13, paragrafo 4)<br/> Tali redditi possono essere tassati nello Stato dove si trovano gli immobili</p>                     | <p>Dividendi, per i quali l'aliquota massima è, in genere, fissata al 15% (art. <a href="#">10</a>)</p> | <p>Royalties, tassate nel solo Stato di residenza del percipiente (art. <a href="#">12</a>) <b>(attenzione Italia tende ad inserire clausole per tassazione concorrente – anche per la navigazione e i redditi di lavoro dipendente)</b></p>                                                               |
| <p>Redditi delle stabili organizzazioni (art. <a href="#">7</a>)<br/> Plusvalenze relative alle stabili organizzazioni (art. <a href="#">13</a>, paragrafo 2)<br/> Tali redditi possono essere tassati nello Stato ove è ubicata la S.O.</p>                                                            | <p>Interessi, per i quali l'aliquota massima è, in genere, fissata al 10% (art. <a href="#">11</a>)</p> | <p>Plusvalenze finanziarie, tassate nel solo Stato di residenza del percipiente, fatta eccezione per le società immobiliari (art. <a href="#">13</a>, paragrafo 5)</p>                                                                                                                                     |
| <p>Redditi degli artisti e sportivi, i quali possono essere tassati nello Stato in cui viene svolta l'attività (art. <a href="#">17</a>)</p>                                                                                                                                                            |                                                                                                         | <p>Redditi di lavoro dipendente del personale di navi e aerei operanti in traffico internazionale, tassati nel solo Stato di residenza del percipiente (art. <a href="#">15</a>, paragrafo 3)</p>                                                                                                          |
| <p>Compensi degli amministratori, i quali possono essere tassati nello Stato di residenza della società amministrata (art. <a href="#">16</a>)</p>                                                                                                                                                      |                                                                                                         | <p>Pensioni (settore privato), tassate nel solo Stato di residenza del percipiente (art. <a href="#">18</a>)</p>                                                                                                                                                                                           |
| <p>Redditi di lavoro dipendente (settore privato), i quali possono essere tassati nello Stato dove viene svolta l'attività, a meno che questa sia svolta in tale Stato per non oltre 183 giorni e il datore di lavoro non sia un residente di tale Stato (art. <a href="#">15</a>, paragrafi 1 e 2)</p> |                                                                                                         | <p>Borse di studio, non tassate nello Stato dove è svolta l'attività di studio, a condizione che le somme non siano pagate da un soggetto di tale Stato (art. <a href="#">20</a>)</p>                                                                                                                      |
| <p>Redditi di lavoro dipendente (settore pubblico), di regola tassati (in modo esclusivo) nello Stato che paga le remunerazioni (art. <a href="#">19</a>)</p>                                                                                                                                           |                                                                                                         | <p>Redditi della navigazione marittima e aerea in traffico internazionale (art. <a href="#">8</a>).<br/> Plusvalenze relative alle navi e aerei operanti in traffico internazionale (art. <a href="#">13</a>, paragrafo 3).<br/> Tali redditi sono tassati nel solo Stato di residenza del percipiente</p> |
| <p>Pensioni (settore pubblico), di regola tassate (in modo esclusivo) nello Stato che le eroga (art. <a href="#">19</a>)</p>                                                                                                                                                                            |                                                                                                         | <p>Redditi d'impresa prodotti in assenza di stabile organizzazione, tassati nel solo Stato di residenza del percipiente (art. <a href="#">7</a>)</p>                                                                                                                                                       |

# Ritenute nazionali crossborder

Fonte Pwc

| Recipient                   | WHT (%)         |                           |                         |
|-----------------------------|-----------------|---------------------------|-------------------------|
|                             | Dividends       | Interest                  | Royalties               |
| Resident corporations       | 0               | 0/26 (1)                  | 0                       |
| Resident individuals        | 26 (2)          | 26                        | 20 (3)                  |
| EU resident corporations    | 0/1.2 (4, 5)    | 0 (4)/DTT rates           | 0 (4)/DTT rates         |
| EU supervised mutual funds  | 0               | 0/DTT rates (if eligible) | DTT rates (if eligible) |
| Swiss resident corporations | 0 (6)/DTT rates | 0 (6)/DTT rates           | 0 (6)/DTT rat           |

1. The actual applicable rate depends on the nature of the recipient. Applicable rates are as follows: 0% applies on loan agreements and ordinary notes when the recipient is a corporation; 26% rate in all other cases.

2. For resident individuals, generally a 26% WHT applies, but there is a grandfathering regime for dividends received by 'qualified' shareholders (i.e. holding more than 20% of voting rights or 25% of the share capital, 2% or 5% in case of listed companies) applicable to dividend distributed in 2021 but accrued up to 2017. The rate applicable to 'non-qualified shareholders' is always 26%. Non-residents are always subject to a 26% WHT, irrespective of whether or not they are 'qualified'. [Attenzione alle delibere del 2022 con distribuzione di utili pregressi](#)

3. The domestic rate applies on 75% of the gross amount of the royalty paid; however, treaty ceilings apply on the gross amount of the royalty paid.

4. Pursuant to the EU Directives and provided that the **requirements** set forth therein are met, **payments of dividends, interest, and royalties made by an Italian company to an EU resident group company can be WHT exempt**. Specifically for the dividends, the minimum shareholding requirement (to benefit from this exemption) is currently equal to 10%; for interest and royalties, it is 25% of voting rights; a one-year minimum holding period applies for both.

5. Should the full WHT exemption not apply, 1.2% applies on dividends paid to EU and EEA tax resident corporations.

6. Pursuant to the Swiss EU tax agreement and provided that the requirements contained therein are met, payments of dividends, interest, and royalties made by an Italian company to a Swiss tax resident group company can be WHT exempt.

# Ritenute nazionali crossborder

Fonte Pwc

| Recipient | WHT (%)   |          |           |
|-----------|-----------|----------|-----------|
|           | Dividends | Interest | Royalties |

Non-resident corporations and individuals:

|                             |               |           |               |
|-----------------------------|---------------|-----------|---------------|
| <b>Non-treaty countries</b> | <b>26 (7)</b> | <b>26</b> | <b>30 (3)</b> |
|-----------------------------|---------------|-----------|---------------|

Treaty countries (8):

|            |       |         |       |
|------------|-------|---------|-------|
| Albania    | 10    | 0/5     | 5     |
| Algeria    | 15    | 0/15    | 5/15  |
| Argentina  | 15    | 0/20    | 10/18 |
| Armenia    | 5/10  | 0/10    | 7     |
| Australia  | 15    | 0/10    | 10    |
| Austria    | 15    | 0/10    | 0/10  |
| Azerbaijan | 10    | 0/10    | 5/10  |
| Bangladesh | 10/15 | 0/10/15 | 10    |



# Ritenute nazionali crossborder

Fonte Pwc

| Recipient                              | WHT (%)   |           |           |
|----------------------------------------|-----------|-----------|-----------|
|                                        | Dividends | Interest  | Royalties |
| Barbados                               | 5/15      | 0/5       | 5         |
| Belarus                                | 5/15      | 0/8       | 6         |
| Belgium                                | 15        | 0/15      | 5         |
| Bosnia and Herzegovina (Yugoslavia Ex) | 10        | 10        | 10        |
| Brazil                                 | 15        | 0/15      | 15/25     |
| Bulgaria                               | 10        | 0         | 5         |
| Canada                                 | 5/15      | 0/10      | 0/5/10    |
| Chile                                  | 5/10      | 4/5/10/15 | 2/5/10    |
| China, People's Republic of            | 10        | 0/10      | 10        |
| Congo, Republic of                     | 8/15      | 0         | 10        |
| Croatia                                | 15        | 0/10      | 5         |
| Cyprus                                 | 15        | 10        | 0         |
| Czech Republic                         | 15        | 0         | 0/5       |
| Denmark                                | 0/15      | 0/10      | 0/5       |
| Ecuador                                | 15        | 0/10      | 5         |
| Egypt                                  | N/A       | 0/25      | 15        |
| Estonia                                | 5/15      | 0/10      | 0/5/10    |
| Ethiopia                               | 10        | 0/10      | 20        |

# Ritenute nazionali crossborder

Fonte Pwc

| Recipient   | WHT (%)   |          |           |
|-------------|-----------|----------|-----------|
|             | Dividends | Interest | Royalties |
| Finland     | 10/15     | 0/15     | 0/5       |
| France      | 5/15      | 0/10     | 0/5       |
| Georgia     | 5/10      | 0        | 0         |
| Germany     | 10/15     | 0/10     | 0/5       |
| Ghana       | 5/15      | 10       | 10        |
| Greece      | 15        | 0/10     | 0/5       |
| Hong Kong   | 10        | 0/12.5   | 15        |
| Hungary     | 10        | 0        | 0         |
| Iceland     | 5/15      | 0        | 5         |
| India       | 15/25     | 0/15     | 20        |
| Indonesia   | 10/15     | 0/10     | 10/15     |
| Ireland     | 15        | 10       | 0         |
| Israel      | 10/15     | 10       | 0/10      |
| Ivory Coast | 15/18     | 15       | 10        |
| Japan       | 10/15     | 10       | 10        |
| Jordan      | 10        | 0/10     | 10        |
| Kazakhstan  | 5/15      | 0/10     | 10        |
| Kyrgyzstan  | 15        | 0        | 0         |
| Kuwait      | 0/5       | 0        | 10        |

# Ritenute nazionali crossborder

Fonte Pwc

| Recipient                  | WHT (%)   |          |           |
|----------------------------|-----------|----------|-----------|
|                            | Dividends | Interest | Royalties |
| Latvia                     | 5/15      | 0/10     | 5/10      |
| Lebanon                    | 5/15      | 0        | 0         |
| Lithuania                  | 5/15      | 0/10     | 5/10      |
| Luxembourg                 | 15        | 0/10     | 10        |
| Macedonia                  | 5/15      | 0/10     | 0         |
| Malaysia                   | 10        | 0/15     | 0/15      |
| Malta                      | 15        | 0/10     | 0/10      |
| Mauritius                  | 5/15      | N/A      | 15        |
| Mexico                     | 15        | 0/10/15  | 0/15      |
| Moldova                    | 5/15      | 5        | 5         |
| Mongolia                   | 5/15      | 0/10     | 5         |
| Montenegro (Yugoslavia Ex) | 10        | 10       | 10        |
| Morocco                    | 10/15     | 0/10     | 5/10      |
| Mozambique                 | 15        | 0/10     | 10        |
| Netherlands                | 5/10/15   | 0/10     | 5         |
| New Zealand                | 15        | 0/10     | 10        |
| Norway                     | 15        | 0/15     | 5         |
| Oman                       | 5/10      | 0/5      | 10        |

# Ritenute nazionali crossborder

Fonte Pwc

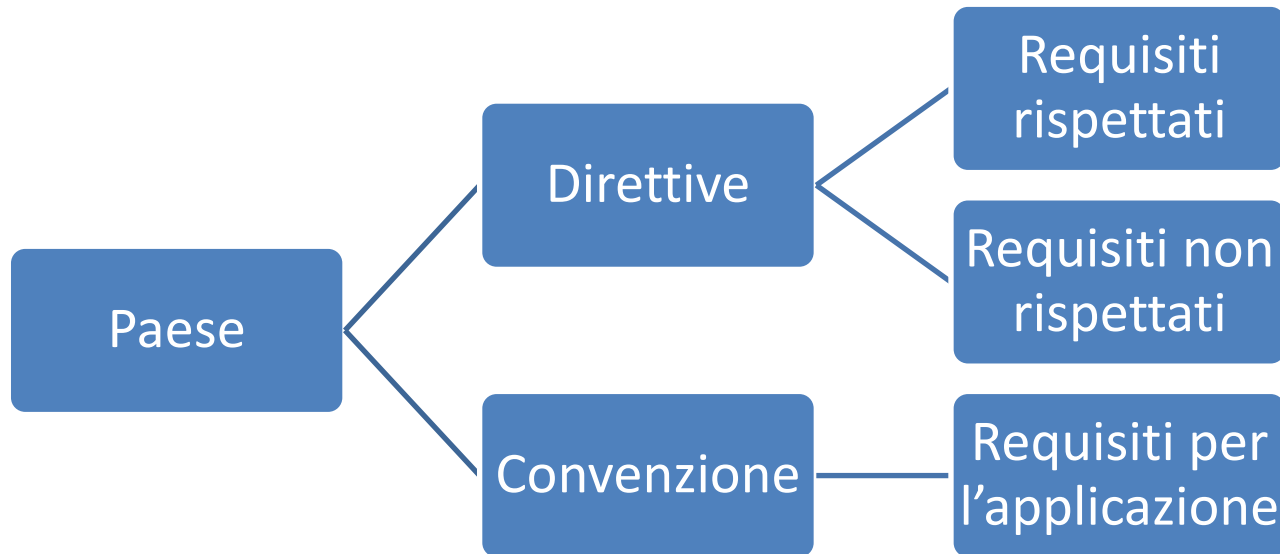
| Recipient              | WHT (%)   |          |           |
|------------------------|-----------|----------|-----------|
|                        | Dividends | Interest | Royalties |
| Pakistan               | 15/25     | 0/30     | 30        |
| Panama                 | 5/10      | 5/10     | 10        |
| Philippines            | 15        | 0/10/15  | 25        |
| Poland                 | 10        | 0/10     | 10        |
| Portugal               | 15        | 0/15     | 12        |
| Qatar                  | 5/15      | 0/5      | 5         |
| Romania                | 0/5       | 0/5      | 5         |
| Russia                 | 5/10      | 10       | 0         |
| San Marino             | 0/5/15    | 0/13     | 0/10      |
| Saudi Arabia           | 5/10      | 0/5      | 10        |
| Senegal                | 15        | 0/15     | 15        |
| Serbia (Yugoslavia Ex) | 10        | 10       | 10        |
| Singapore              | 10        | 0/12.5   | 15/20     |
| Slovak Republic        | 15        | 0        | 0/5       |
| Slovenia               | 5/15      | 0/10     | 5         |
| South Africa           | 5/15      | 0/10     | 6         |
| South Korea            | 10/15     | 0/10     | 10        |
| Spain                  | 15        | 0/12     | 4/8       |
| Sri Lanka              | 15        | 0/10     | 10/15     |
| Sweden                 | 10/15     | 0/15     | 5         |
| Switzerland            | 15        | 12.5     | 5         |
| Syria                  | 5/10      | 0/10     | 18        |

# Ritenute nazionali crossborder

Fonte Pwc

| Recipient            | WHT (%)   |          |           |
|----------------------|-----------|----------|-----------|
|                      | Dividends | Interest | Royalties |
| Taiwan               | 10        | 10       | 10        |
| Tajikistan           | 15        | 0        | 0         |
| Tanzania             | 10        | 15       | 15        |
| Thailand             | 15/20     | 0/10     | 5/15      |
| Trinidad and Tobago  | 10/20     | 10       | 0/5       |
| Tunisia              | 15        | 0/12     | 5/12/16   |
| Turkey               | 15        | 15       | 10        |
| Turkmenistan         | 15        | 0        | 0         |
| Uganda               | 15        | 0/15     | 10        |
| Ukraine              | 5/15      | 0/10     | 7         |
| United Arab Emirates | 5/15      | 0        | 10        |
| United Kingdom       | 5/15      | 0/10     | 8         |
| United States        | 5/15      | 0/10     | 0/5/8     |
| Uruguay              | 5/15      | 10       | 10        |
| Uzbekistan           | 10        | 0/5      | 5         |
| Venezuela            | 10        | 0/10     | 7/10      |
| Vietnam              | 5/10/15   | 0/10     | 7.5/10    |
| Zambia               | 5/15      | 0/10     |           |

# Incroci normativi



Art. 169 Tuir: se la norma nazionale (Tuir) è più favorevole il contribuente può disapplicare il trattato

# Come gestiamo le ritenute in uscita?

---

Uscita dall'Italia:

- a) Individuazione della categoria di reddito e del tipo di ritenuta applicabile
- b) Verifica della normativa interna (Dpr 600/1973)
- c) Verifica della normativa comunitaria
- d) Verifica dell'esistenza di convenzioni

Attenzione l'applicazione della riduzione della ritenuta sulla base convenzione non è un diritto acquisito del percipiente estero, il sostituto che effettua la ritenuta può applicare quella ridotta, ma in caso di carenza di requisiti ne risponde direttamente.

# Come gestiamo le ritenute in uscita?

Fonte Sito Agenzia Entrate

I soggetti non residenti in Italia, possono presentare la richiesta di rimborso su modello, qualora esistente, o su semplice istanza al Centro Operativo di Pescara, entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del prelevamento dell'imposta (articoli 37 e 38 del Dpr n. 602 del 1973).

Il modello deve contenere:

- l'attestazione di residenza ai fini tributari nel Paese estero, rilasciata dalla competente Autorità fiscale
- la dichiarazione di esistenza o meno di una stabile organizzazione (se si tratta di impresa) o di base fissa (se si tratta di professionista) in Italia, cui siano riconducibili i redditi in relazione ai quali si chiede il rimborso dell'imposta
- la dichiarazione di esistenza di eventuali altre specifiche condizioni previste dalla Convenzione.

Il modello deve essere corredato della documentazione atta a comprovare il prelievo effettivo dell'imposta.

Analoghe dichiarazioni e documentazione devono essere prodotte nel caso di istanza non redatta su modello.

**Gli interessati possono inoltre chiedere l'applicazione diretta della Convenzione al sostituto d'imposta italiano già in sede di effettuazione della ritenuta.**

A tale proposito, infatti, il Ministero delle Finanze in più circostanze (Circolari della Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 86/1977, n. 115/1978 e n. 147/1978, risoluzione n. 95/E del 10 giugno 1999 e 68 del 24/05/2000, del Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso Tributario), ha precisato che **i sostituti d'imposta hanno la facoltà, sotto la propria responsabilità, di applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote** previste nelle Convenzioni vigenti fra l'Italia e lo Stato di residenza del beneficiario del reddito.

Per facilitare l'erogazione del rimborso o l'applicazione della aliquota ridotta prevista dal Trattato fiscale, l'Agenzia delle Entrate ha predisposto modelli standard da utilizzare da parte dei soggetti non residenti. I modelli sono disponibili all'interno del [Provvedimento del 10 luglio 2013 \(IT\) - pdf](#). Per maggiori dettagli consultare le [FAQ](#)



# Come gestiamo le ritenute subite?

- A) Verificare l'esistenza per le condizioni convenzionali o per applicazione delle direttive della ritenuta ridotta o l'esenzione.
- ✓ In caso di **esenzione** non vi sono temi da sviluppare in quanto il componente di reddito subirà la sola imposizione nazionale
  - ✓ In caso di **ritenuta convenzionale** abbiamo più scenari:
    1. **applicata correttamente:** la stessa potrà essere scomputata dal calcolo dell'imposta nazionale sul reddito (art. 165 Tuir), solo qualora il componente concorra a formare il reddito, diversamente lo stesso dovrà essere richiesto a rimborso nello stato della fonte ove ricorrano i presupposti. (vds. Ris. 36/2019 relativa a ritenute su attività prestate da forfettari);
    2. **non applicata:** il soggetto erogante non ha applicato la ritenuta convenzionale, pur ricorrendone i requisiti, in questo caso, per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 165 Tuir la ritenuta scomputabile in dichiarazione è solo quella subita a titolo definitivo, ovvero nella misura della convenzionale, il resto andrà richiesto a rimborso nel Paese della fonte.
- B. Non vi sono i requisiti per l'applicazione delle ritenute convenzionali o per l'applicazione delle direttive. La ritenuta scomputabile è sempre pari all'imposta estera pagata definitivamente, semprechè ricorrano i presupposti. Se vi è un'errata applicazione della ritenuta estera la stessa dovrà essere richiesta a rimborso e non scomputata in quanto non dovuta. (vds. Ris. 277/2008)

Attenzione alle differenze tra le due Risoluzioni: una porta naturalmente alla doppia imposizione e l'altra no

# Come gestiamo le ritenute subite?

---

Vincoli del 165 Tuir

- a) Definitività dell'imposta e momento di definitività (comma 1, 4 e 5)
- b) Proporzionalità rispetto alla concorrenza del reddito: il caso del reddito convenzionale (comma 10)
- c) Il riporto avanti e indietro: 8 anni di basket (comma 6 e 7)
- d) Utilizzabile solo in presenza dichiarazione tempestiva (siamo sicuri?) (comma 8)

# Casi pratici: i dipendenti

| Reddito di lavoro dipendente prestato all'estero |                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Regime                                           | Requisiti                                                                                                                                                                                                                                                 | Base imponibile                                                                                                                                              |
| Regime ordinario                                 | Nessuno in particolare (si applica a tutti i lavoratori all'estero, se non ricorrono le condizioni per la tassazione secondo i due criteri alternativi di cui sotto)                                                                                      | Somme e valori percepiti all'estero, rideterminati secondo la normativa fiscale italiana ( <a href="#">art. 51</a> co. 1 - 8 del TUIR)                       |
| Retribuzioni convenzionali                       | La prestazione di lavoro deve essere svolta all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, e deve essere svolta all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi                                    | Retribuzioni convenzionali ( <a href="#">art. 51</a> co. 8-bis del TUIR)                                                                                     |
| Lavoratori frontalieri                           | Il lavoro dipendente deve essere svolto in zone di frontiera o in altri Stati limitrofi in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, e il lavoratore deve recarsi quotidianamente all'estero per lo svolgimento della prestazione | Somme e valori percepiti all'estero, rideterminati secondo la normativa fiscale italiana, assunti al netto della franchigia. Attenzione normative specifiche |

# Le ritenute in caso di reddito convenzionale

---

- A) Permanenza oltre i 183 giorni di lavoro fuori dal territorio italiano
- B) Calcolo di un reddito virtuale sulla base delle tabelle annualmente approvate
- C) Scomputo delle ritenute estere secondo un calcolo proporzionale.

Se il reddito convenzionale è 10.000€, mentre quello reale è 50.000€ e le ritenute subito sono 5.000€ sono scomputabili in base a questa percentuale

$$10.000/50.000 = 20\%$$

Se il dipendente non presenta la dichiarazione il credito potrà essere scomputato: no, ma gli Uffici la accettano lo stesso!

# Il Caso

Tecnico specializzato assunto quale dipendente da una società tedesca, capogruppo di una società italiana, per svolgere la mansione di «montatore specializzato e manutentore» presso impianti sparsi in tutta Europa.

## **Contratto di lavoro dipendente con la capogruppo tedesca.**

Sede di lavoro: Germania e nord-est Europa

Residenza: Italia

Famiglia: stabile in Italia

## **Dichiarazione anno 2016 OMESSA**

Contestazione da parte Agenzia Entrate di mancata presentazione della dichiarazione di redditi esteri a seguito di comunicazione da parte dell'Agenzia Fiscale Tedesca di percezione di reddito in Germania di un soggetto fiscalmente residente in Italia.

Cosa fare?

Soluzione prospettata da molti colleghi (la situazione era come a molti ex dipendenti della società italiana trasferiti sotto le dipendenze della capogruppo): non sono residenti perché lavorano più di 183 giorni fuori dal territorio nazionale.

Soluzione che ho proposto: la residenza è in Italia, ma trova applicazione il reddito convenzionale.

Soluzione spostata dall'Agenzia: reddito convenzionale.

Vediamo la motivazione dell'Ade

# L'accertamento

Con invito n.x/2021, notificato in data xx veniva proposto al contribuente di definire, per l'anno d'imposta 2016, un reddito assimilato a quello di **lavoro dipendente di fonte estera pari a € 71.210,00**

In data xx, si svolgeva il contraddittorio con la parte, rappresentato dalla dott.ssa Tania Stefanutto in modalità telefonica e tramite posta elettronica; veniva esibiva una memoria in relazione alle contestazioni presenti nell'invito, allegando la certificazione di lavoro dipendente svolto all'estero nell'anno 2016 e la tabella delle retribuzioni convenzionali di cui al D.M.25 gennaio 2016.

**La parte chiedeva che venisse rideterminato il reddito di lavoro dipendente di fonte estera sulla base dei criteri previsti dall'art.51 c.8 bis del DPR 917/86.**

Indicava, a tal fine, che il contribuente, residente fiscalmente in Italia, è un operaio specializzato in industria metalmeccanica e macchinari industriali. Pertanto, si colloca nel settore industria, qualifica operai, IV fascia della tabella di cui al D.M. citato, con una retribuzione convenzionale mensile per l'anno 2016 pari ad € 2.281,34.

In data x con prot.200007, la parte esibiva il contratto di lavoro datato 28/10/2015 con la società *Bonzo GmbH* dal quale emerge che:

- 1)il rapporto di lavoro subordinato è iniziato in data 01/01/2016;
- 2)l'attività lavorativa svolta è quella di tecnico per il servizio clienti, con mansioni che comprendono la messa in opera, la manutenzione e il service delle macchine utensili distribuite dal datore di lavoro;
- 3)la sede lavorativa è in Germania.

Esibiva inoltre, a titolo esemplificativo, delle ricevute per le trasferte lavorative, dalle quali emerge come lo svolgimento dell'attività lavorativa è effettuata presso la sede dei vari clienti della società committente.

**Relativamente al pagamento delle imposte da parte del sostituto, esibiva una dichiarazione rilasciata dall'ufficio legale dello stesso, dalla quale emerge che le imposte sui salari e sui contributi erano state versate dal datore di lavoro.**

In data x esibiva tramite mail una memoria integrativa alla quale allegava una dichiarazione del contribuente nella quale veniva indicato che le imposte versate dal sostituto d'imposta, sui redditi di lavoro dipendente relativo al Cud esibito, **non erano mai state oggetto di richiesta di rimborso.**

# L'accertamento

In data x perveniva documentazione rilasciata dal datore di lavoro dalla quale risultava che il contribuente era un trasfertista, operante sul territorio tedesco e in altri paesi europei, compresa la Svizzera. Per le trasferte in territorio tedesco, l'alloggio era sempre a carico dell'azienda e veniva rimborsato tramite presentazione di nota spese, per quelle fuori dal territorio nazionale, l'organizzazione del viaggio, compreso il pernottamento, era a cura degli uffici aziendali.

Pertanto il contribuente esibiva documentazione relativa alle trasferte dell'anno in esame nel territorio tedesco.

Da tale documentazione risultava che i giorni di trasferta nel solo territorio tedesco erano relative ad un periodo **di 133 giorni**.

Ai sensi della convenzione Italia-Germania, la circostanza che il contribuente sia rimasto iscritto nelle liste anagrafiche italiane e che la sua famiglia sia rimasta in Italia, è sufficiente per dimostrare che ha mantenuto in Italia il centro dei suoi affari e interessi vitali e per ritenerlo, quindi, fiscalmente residente in Italia.

Il contribuente si ritiene, quindi, per presunzione assoluta residente in Italia, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 2, comma 1 del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

L'art. 15 del Modello di Convenzione Ocse conformemente alla Convenzione Italia-Germania (paese dove il sostituto d'imposta ha sede legale), stipulata a Bonn il 18.10.1989 e ratificata dall'Italia con legge n.459/92, al paragrafo 1 dispone “[...] i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato”.

Al paragrafo 2 prevede che *“le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta in altro Stato contraente, sono imponibili soltanto nel primo Stato se:*

- a) *il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo non superiore a 183 giorni nel corso dell'anno solare considerato;*
- b) *le remunerazioni sono pagate da un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato;*
- 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”.*

La circolare n. 9 del 2015 prevede, inoltre che, nell'ambito dell'attività accertativa, si debba procedere al calcolo della maggiore detrazione spettante a titolo di credito per le imposte pagate all'estero in via definitiva, dietro presentazione di adeguata documentazione, al fine di eliminare gli effetti della doppia imposizione sui redditi esteri.

# L'accertamento

Il comma 1 dell'articolo 165 del TUIR stabilisce, poi, la regola generale per il calcolo del *foreign tax credit*, precisando che le imposte estere pagate a titolo definitivo sono detraibili dall'imposta netta dovuta, nei limiti della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo.

L'imposta netta dovuta nel periodo di appartenenza del reddito estero, inoltre, costituisce il limite massimo entro cui può essere concesso il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Come è emerso dal contratto e dalla certificazione dei redditi di lavoro dipendente presentate, l'attività svolta dal Sig. Vinnie è riconducibile all'alveo del lavoro subordinato poiché caratterizzata dall'onerosità e dalla continuità della prestazione; la tassazione, pertanto, deve avvenire in base alle disposizioni degli articoli da 49 a 52 del DPR n. 917/86.

L'art.165 del Tuir prevede, ai fini della determinazione del credito per le imposte pagate all'estero, la sola rilevanza delle imposte relative ai redditi che sono stati prodotti all'estero nel periodo d'imposta a cui il reddito si riferisce, a condizione che il pagamento a titolo definitivo sia stato effettuato prima della presentazione della relativa dichiarazione.

Nel caso di specie la parte ha prodotto certificazione dei redditi percepiti, dichiarazione dell'ufficio legale relativa al versamento delle imposte estere e dichiarazione in cui precisa di non aver ricevuto alcun rimborso.

Ciò, può ritenersi sufficiente per confermare la definitività delle imposte pagate all'estero da parte della *Bonzo GmbH* sul reddito di lavoro dipendente percepito dal contribuente nell'anno in esame.

Considerato che, dall'esame del contratto risulta lo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente:

- in via continuativa nei settori e con le qualifiche individuate dal D.M.25 gennaio 2016, come indicato dalla parte, pertanto, l'incarico può considerarsi stabile e non occasionale;
- che prevede l'esecuzione della prestazione lavorativa all'estero, presso le sedi dei clienti del committente;
- che ha comportato il soggiorno all'estero del dipendente per un periodo superiore a 183 gg anche se non consecutivi;

**L'Ufficio in questa sede, definisce ai fini Irpef e relative addizionali un reddito di lavoro dipendente determinato ai sensi dell'art.51 c.8 bis del DPR 917/86 pari ad € 27.376,08 (€ 2.281,34\*12 mensilità) in quanto ricorrono le condizioni stabilite dalla norma citata e sopra evidenziate.**



# L'accertamento

L'art 165 del Tuir al c.10 prevede, infine, che per il calcolo del credito d'imposta, l'imposta estera venga ridotta in misura corrispondente al rapporto tra la retribuzione convenzionale ed il reddito di lavoro dipendente.

Considerato che le imposte estere si ritengono definitivamente versate, si riconoscono ai sensi dell'art.165 c.10 del DPR 917/86 in quota per l'importo di € 3.880,44, secondo la formula sotto evidenziata:

(reddito convenzionale/ reddito di lavoro dipendente \* imposta estera)

(€ 27.376,08/€71.210,47\* € 10.094,79)

Tutto ciò premesso, ai sensi degli artt. 38, 1 comma, 41, 41/bis, 42, 43 del D.P.R. 600/73, l'Ufficio

## DEFINISCE

Ai fini IRPEF e relative addizionali il reddito di lavoro dipendente percepito nel periodo d'imposta 2016 pari a € 27.376,08 in applicazione dell'art.51 c.8 bis del DPR 917/86.

**Si riconosce il credito d'imposta di € 3.880,00 ai sensi dell'art.165 c.10 del DPR 917/86.**

**Le sanzioni relative all'omessa dichiarazione dei redditi prodotti all'estero sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi, in base al disposto dell'art. 1 comma 2 e 8 del D. Lgs 471/97, trattandosi di redditi prodotti all'estero.**

Resta impregiudicata la facoltà dell'Amministrazione Finanziaria di svolgere ulteriore azione accertatrice nei termini di legge.

Per la liquidazione delle imposte e l'applicazione delle sanzioni amministrative si fa rinvio agli appositi prospetti interni all'avviso di accertamento.

Gli interessi sulle somme a debito saranno determinati ai sensi dell'art. 20 del DPR n. 602/1973.

**L'UFFICIO NON HA APPLICATO CORRETTAMENTE L'ART. 165 COMMA 8,**  
**DI FATTO HA RICONOSCIUTO UN CREDITO IN ASSENZA DI DICHIARAZIONE!!!!**

# Le ritenute in caso di lavoro autonomo o d'impresa

Withholding del 30%

(art. 25 co. 2 DPR 600/1973 «Salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.)

ORDINANZA DOLCE & GABBANA DEL 03.03.2022 CASS. 7.108:

LA CONFIGURAZIONE DEL REDDITO DETERMINA L'APPLICAZIONE DELLA RITENUTA IN USCITA.

Esclusa l'applicazione della ritenuta sul singolo prestatore a fronte di una prestazione effettuata da una società che fornisca un servizio ulteriore.

# Il netto frontiera

L'incasso di un dividendo estero può avvenire al netto o al lordo dell'eventuale ritenuta estera in uscita.

Quando i dividendi di fonte estera soggetti a ritenuta a titolo di imposta sono incassati **senza l'intervento di un intermediario residente**, si applica l'[art. 18](#) co. 1 del TUIR secondo cui il contribuente deve applicare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 26% dell'ammontare percepito.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (da ultimo, risposta a interpello 21.4.2020 n. [111](#)), l'imposta sostitutiva in argomento deve essere applicata su una base imponibile è da assumere al lordo delle imposte estere, non applicando il principio del c.d. «netto frontiera» (ovvero il dividendo al netto della withholding).

Quando si incassa tramite intermediario lo stesso applica il 26% sul netto frontiera.

(attenzione che l'intermediario deve verificare il tipo di incasso: dividendi, riserve di capitale, paese di provenienza – tema black list)

In dottrina, è stato osservato che tale impostazione risulta in contrasto con l'art. 63 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) che espressamente vieta le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi, ivi incluse le restrizioni sui pagamenti (cfr. Commissione compatibilità UE dell'AIDC di Milano).

L'Ade è in corto sul punto: Istruzioni Unico prevedono il lordo, Interpelli e risoluzioni il lordo la circolare 26/E del 2004: par. 3.2 «**Tale ritenuta è applicata sulla quota imponibile degli utili, ossia sul 40 per cento del loro ammontare al netto delle ritenute eventualmente applicate nello Stato estero.**» Identica affermazione anche relativamente ai dividendi Black list.

# Il netto frontiera

Cassazione del 01.09.2022 nr. 25698

**Principio di Diritto sui dividendi di fonte estera incassati senza intermediario**

Per i redditi di capitale di fonte estera percepiti direttamente dal contribuente persona fisica titolare di partecipazione, qualora l'assoggettamento a imposizione mediante **ritenuta a titolo di imposta** (art. 27, co. 4 del DPR n. 600/73 o mediante imposta sostitutiva ex art. 18, co. 1, del TUIR) avvenga **obbligatoriamente**, non potendo il contribuente chiedere l'imposizione ordinaria, l'imposta sul reddito estera si deve considerare detraibile.

La **locuzione** "*anche su richiesta del contribuente*" è presente in molte Convenzioni siglate dall'Italia e deve far intendere che quando l'Italia ha voluto negare il credito di imposta, lo ha previsto espressamente.

**Il caso erano dividendi di fonte americana.**

**Attenzione alla fattibilità di tale impostazione (convenzioni con indicazioni analoghe): le dichiarazioni non prevedono la possibilità di portare in detrazione il credito d'imposta estera da imposte sostitutive!!!!**

Unica via è chiedere il rimborso e, sul probabile diniego, azionare il giudizio.

# In dichiarazione i redditi di capitale

RM

## SEZIONE V – Redditi di capitale soggetti ad imposizione sostitutiva

Nella Sezione V vanno indicati i redditi di capitale di fonte estera, diversi da quelli che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente (che vanno dichiarati nel quadro RL, sez. I), percepiti **direttamente dal contribuente senza l'intervento di intermediari residenti**. Tali redditi sono soggetti ad imposizione sostitutiva nella stessa misura della ritenuta alla fonte a titolo di imposta applicata in Italia sui redditi della stessa natura (art. 18 del TUIR). **Il contribuente ha la facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva e in tal caso compete il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.** Gli utili di fonte estera qualora siano derivanti da partecipazioni non qualificate non possono essere assoggettati a tassazione ordinaria. Inoltre, dal 1 gennaio 2018, anche gli utili in partecipazioni qualificate formati con utili prodotti successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, sono assoggettati a tassazione come le partecipazioni non qualificate, pertanto, non devono più essere assoggettati a tassazione ordinaria. Gli utili e gli altri proventi di natura qualificata derivanti dalla partecipazione al capitale di società ed enti esteri di ogni tipo, formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberate dal 1 gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad essere indicati nel quadro RL, Sezione I

Nella colonna 3, l'ammontare del reddito, **al lordo di eventuali ritenute subite nello Stato estero in cui il reddito è stato prodotto.**

RL

Nel rigo RL1, indicare gli utili e gli altri proventi equiparati in qualunque forma corrisposti da società di capitali o imprese o enti commerciali, residenti e non residenti, riportati nell'apposita certificazione.

# In dichiarazione le ritenute

Il presente quadro (CE) è riservato ai soggetti che hanno prodotto all'estero redditi qualificati in Italia come redditi d'impresa per i quali si è resa definitiva l'imposta ivi pagata al fine di determinare il credito spettante ai sensi dell'art. 165 del TUIR.

Come chiarito nelle istruzioni al quadro CR presenti nel primo fascicolo, qualora il contribuente abbia prodotto all'estero esclusivamente redditi diversi da quelli di impresa, il presente quadro non va utilizzato e deve essere compilato il quadro CR. Qualora, invece, siano stati prodotti all'estero sia redditi d'impresa che redditi diversi da quelli di impresa, le sezioni I-A e I-B del quadro CR non vanno utilizzate e deve essere compilato esclusivamente il quadro CE. In tale caso dovranno essere utilizzati due distinti righi della sezione I-A, uno riservato all'esposizione dei redditi diversi da quelli di impresa ed uno riservato all'esposizione dei redditi d'impresa.



studio  
stefanutto  
commercialisti

| SEZIONE I                                                                                              |                                                            |                                                            |                                                             |                                                     |                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero comma 1, art. 165 Tuir e credito d'imposta indiretto | Codice Stato estero                                        | Anno                                                       | Reddito estero, utili conseguiti o plusvalenze realizzate   | Imposta estera                                      | Reddito complessivo                                |
|                                                                                                        | 1                                                          | 2                                                          | 3                                                           | 4                                                   | 5                                                  |
|                                                                                                        |                                                            |                                                            | ,00                                                         | ,00                                                 | ,00                                                |
| CE1                                                                                                    | Imposta lorda                                              | Imposta netta                                              | Credito utilizzato nelle precedenti dichiarazioni           | di cui relativo allo Stato estero di colonna 1      | Quota di imposta lorda                             |
|                                                                                                        | 6                                                          | 7                                                          | 8                                                           | 9                                                   | 10                                                 |
|                                                                                                        |                                                            | ,00                                                        | ,00                                                         | ,00                                                 | ,00                                                |
|                                                                                                        | Imposta estera entro il limite della quota d'imposta lorda | Credito d'imposta art. 3 D.Lgs. n. 147/2015 già utilizzato | Differenza tra colonna 11 e colonna 12                      | Imposta estera di cui all'art. 165 comma 5 del TUIR | Credito indiretto                                  |
|                                                                                                        | 11                                                         | 12                                                         | 13                                                          | 14                                                  | 15                                                 |
|                                                                                                        | ,00                                                        | ,00                                                        | ,00                                                         | ,00                                                 |                                                    |
| Sezione I-A<br>Dati relativi al credito d'imposta                                                      | 1                                                          | 2                                                          | 3                                                           | 4                                                   | 5                                                  |
|                                                                                                        |                                                            |                                                            | ,00                                                         | ,00                                                 | ,00                                                |
|                                                                                                        |                                                            |                                                            |                                                             |                                                     |                                                    |
| CE2                                                                                                    | 6                                                          | 7                                                          | 8                                                           | 9                                                   | 10                                                 |
|                                                                                                        |                                                            | ,00                                                        | ,00                                                         | ,00                                                 | ,00                                                |
|                                                                                                        |                                                            |                                                            |                                                             |                                                     |                                                    |
|                                                                                                        | 11                                                         | 12                                                         | 13                                                          | 14                                                  | 15                                                 |
|                                                                                                        | ,00                                                        | ,00                                                        | ,00                                                         | ,00                                                 |                                                    |
| CE3                                                                                                    | 1                                                          | 2                                                          | 3                                                           | 4                                                   | 5                                                  |
|                                                                                                        |                                                            |                                                            | ,00                                                         | ,00                                                 | ,00                                                |
|                                                                                                        |                                                            |                                                            |                                                             |                                                     |                                                    |
|                                                                                                        | 6                                                          | 7                                                          | 8                                                           | 9                                                   | 10                                                 |
|                                                                                                        | ,00                                                        | ,00                                                        | ,00                                                         | ,00                                                 | ,00                                                |
|                                                                                                        | 11                                                         | 12                                                         | 13                                                          | 14                                                  | 15                                                 |
|                                                                                                        | ,00                                                        | ,00                                                        | ,00                                                         | ,00                                                 |                                                    |
| Sezione I-B<br>Determinazione del credito d'imposta                                                    | Anno                                                       |                                                            | Totale col. 11 e col. 13 sez. I-A riferite allo stesso anno | Capienza nell'imposta netta                         | Credito da utilizzare nella presente dichiarazione |
|                                                                                                        | 1                                                          | 2                                                          | 3                                                           | 4                                                   |                                                    |
|                                                                                                        |                                                            |                                                            | ,00                                                         | ,00                                                 | ,00                                                |
| CE5                                                                                                    | 1                                                          | 2                                                          | 3                                                           | 4                                                   |                                                    |
|                                                                                                        |                                                            | ,00                                                        | ,00                                                         | ,00                                                 |                                                    |
| SEZIONE II                                                                                             | Codice                                                     | Anno                                                       | Reddito estero, utili conseguiti                            | Imposta estera                                      | Reddito complessivo                                |
|                                                                                                        |                                                            |                                                            |                                                             |                                                     | Credito di cui all'art. 165,                       |

# Conclusioni

---

Le ritenute sono un tema «antico», ma sempre «ostico». L'evoluzione del sistema economico porta a continui scambi tra giurisdizioni fiscali diverse non solo di danaro, ma anche di beni e persone. Operativamente è opportuno «perdere» del tempo ogni volta visto anche la capacità dell'Amministrazione fiscale italiana di attirare a sé ogni possibile massa imponibile, salvo poi la clemenza del funzionario che forza la norma in favore dei principi generali!



Grazie per la pazienza avuta sin qui  
anche da «Bonzo» e «Vinnie»

