

LE SOCIETÀ NELLA **C**OMUNITÀ **E**UROPEA

commenti, legislazione e documentazione
sulla Comunità Europea e sui mercati esteri



*Legge comunitaria 1993
Aiuti Ce all'occupazione
Programma promozionale export 1994
Dichiarazione dei redditi prodotti all'estero*

Sped. abb. postale / 50% Milano

MENSILE

anno IV - aprile 1994
ISSN 1120-835X



DeLilloEditore

Milano - Via Mecenate, 76/3

4

I REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO E TRATTAMENTO FISCALE

Guida alla compilazione dei modelli di dichiarazione da presentare nel 1994

di **Alessandro Adelchi Rossi**

1 - I redditi prodotti all'estero

Il principio fondamentale sul quale si basa l'intero sistema impositivo italiano, è quello della tassazione dei residenti sui redditi ovunque prodotti (c.d. principio del *worldwide income*).

Inevitabilmente negli ultimi anni, con l'avvento del mercato unico, i redditi prodotti all'estero sono cresciuti di importanza ed ammontare così da richiedere sempre più spazio anche nei modelli di dichiarazione annuale predisposti dalla nostra Amministrazione finanziaria.

Nei paragrafi che seguono, pertanto, vengono analizzate in dettaglio le singole tipologie di reddito estero (dividendi comunitari, redditi soggetti a tassazione separata, investimenti e attività finanziarie, redditi di terreni e fabbricati) e le relative modalità di dichiarazione, tenendo conto del credito per le imposte pagate all'estero e degli oneri detraibili.

2 - I dividendi comunitari

L'articolo 7 del provvedimento di reiterazione del decreto legge 503/1993 (1) ha mo-

dificato l'articolo 96-bis del Testo Unico, introdotto con il decreto legislativo 136/93.

L'articolo 96-bis come è noto, riguarda il regime fiscale dei dividendi percepiti da società madri italiane e provenienti da figlie comunitarie. Ricordiamo, innanzitutto, che tale norma ha lo scopo di impedire che il meccanismo di esenzione dalla maggiorazione di conguaglio previsto, in capo alla società madre italiana, per gli utili formati con i dividendi comunitari, combinato con il diritto al credito di imposta di 9/16 spettante, in base alla norma interna, ai soci di società residenti, possa obbligare la nostra amministrazione non soltanto a rinunciare ad un dato gettito, ma addirittura a rimborsare delle imposte mai percepite.

Per evitare l'inconveniente si è disposta, in buona sostanza, una limitazione al diritto dei soci di beneficiare del credito d'imposta sui dividendi. In pratica il socio della società madre italiana non può beneficiare dell'eccezione di tale credito fino a concorrenza della parte del suo ammontare corrispondente agli utili della madre italiana formati con i dividendi di cui all'articolo 96-bis.

Pertanto, se il reddito complessivo del contribuente è costituito anche da utili formati con

(1) Pag. 2591, fascicolo n. 35/1993, riv. «informazioni aziendali».



dividendi distribuiti da società figlie residenti in un Paese della Ce cui si applica la disciplina dell'articolo 96-bis del Tuir, occorre verificare quale importo deve essere indicato al rigo N16 (crediti d'imposta totali) del Mod. 740/94 per tener conto di quanto detto in precedenza.

A tal fine, se l'importo del rigo N14 (imposta netta) è inferiore a quello del credito di imposta sui dividendi comunitari evidenziato al rigo N2 e pari alla somma degli importi riportati nei righe F52 (per le imprese obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria), G33 (per le imprese individuali), H13 (per le società di persone, associazioni, imprese familiari, aziende coniugali o Geie), I16 (per gli altri contribuenti) ed M19 (per i redditi soggetti a tassazione separata per i quali il contribuente abbia optato per la tassazione ordinaria), deve essere calcolata la differenza fra gli importi dei righe N14 ed N2.

Tale differenza a sua volta deve essere portata in diminuzione dell'ammontare dei crediti di cui al rigo N2; il risultato così ottenuto, infine, dovrà essere riportato al rigo N16 unitamente agli altri eventuali crediti spettanti.

Nel caso di presentazione di dichiarazione congiunta, il calcolo sopra indicato deve essere effettuato distintamente per ciascun coniuge.

3 - I redditi soggetti a tassazione separata

La tassazione separata riguarda, in genere, redditi a formazione pluriennale e rappresenta un'eccezione al principio secondo il quale tutti i redditi del soggetto passivo debbono concorrere alla formazione della base imponibile nel periodo di imposta in cui si sono realizzati; attraverso di essa, quindi, vengono attenuati gli onerosi effetti della progressività delle aliquote che, inevitabilmente, si ve-

rificherebbero qualora i redditi soggetti a tassazione separata si cumulassero con gli altri redditi del contribuente.

L'articolo 8 del D.L. 167 del 1990, convertito con modificazioni dalla legge n. 227/90 (2) ha introdotto una nuova forma di tassazione separata che riguarda i redditi di fonte estera, diversi dai dividendi (che vanno dichiarati al quadro I), percepiti direttamente dal contribuente senza l'intervento di intermediari residenti.

Tra tali redditi sono compresi:

- a. gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e degli altri titoli di cui all'articolo 31 del D.P.R. 601/73 e degli altri titoli con regime fiscale equiparato, emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992, nonché gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni medesime e di quelle emesse da non residenti che vengono riconosciuti, in modo esplicito o implicito, nel corrispettivo di acquisto dei titoli stessi da soggetti non residenti;
- b. le plusvalenze realizzate mediante cessione a termine di valute estere derivanti da operazioni con soggetti non residenti;
- c. i proventi derivanti da cessione a termine di obbligazioni e titoli similari effettuate nei confronti di non residenti;
- d. i proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero, situati negli Stati membri della Comunità europea, conformi alle direttive comunitarie, percepiti da persone fisiche senza applicazione della ritenuta a titolo di imposta nella misura del 12,50%.

I redditi in questione, pertanto, sui quali va applicata un'aliquota corrispondente a quella prevista per la ritenuta alla fonte a titolo di imposta applicabile in Italia sui redditi della stessa natura, vanno dichiarati nella sezione

(2) Pagg. 1581 e 1720, fascicoli n. 20-21 e n. 24-25/1990, riv. «informazioni aziendali».



VI del quadro M, indicando nella colonna 1 il tipo di reddito, nella colonna 2 il Paese estero in cui il reddito è stato prodotto, nella colonna 3 l'aliquota applicabile, nella colonna 4 l'ammontare del reddito al lordo di eventuali ritenute subite nello Stato della fonte; nel caso in cui il contribuente opti per la tassazione ordinaria, dovrà essere barrata la casella posta nella colonna 5 e dovrà essere altresì riempito il rigo M17.

4 - Investimenti e attività finanziarie

Essendo stato eliminato con la liberalizzazione valutaria il sistema di autorizzazioni e controlli che aveva sempre garantito all'Amministrazione finanziaria il controllo degli investimenti all'estero, si è reso necessario introdurre, con il D.L. 167/90, convertito con modificazioni dalla legge 227 del medesimo anno, nuovi obblighi ed adempimenti a carattere fiscale che consentono di seguire gli investimenti dei residenti italiani all'estero in modo tale da poterli tassare quando ne ricorrono i presupposti.

Di conseguenza, nell'introdurre le nuove misure di controllo fiscale, il legislatore si è preoccupato di evitare che la liberalizzazione dei movimenti di capitale si traducesse in una fonte di evasione per i redditi di capitale prodotti all'estero. In tal modo, si è fatto carico di risolvere, con una norma di diritto interno, i delicati problemi derivanti dal mancato accordo a livello comunitario in ordine alle regole per l'armonizzazione fiscale dei redditi di capitale, supplendo anche alla carenza di adeguati meccanismi di cooperazione e scambio sistematico tra i diversi Paesi.

Più in particolare, tale norma prevede l'obbligo a carico delle persone fisiche, degli enti non commerciali e dei soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir fiscalmente residenti in Italia, di indicare nei modelli 740/W (persone fisiche), 750/W (società di persone ed equiparate) o 760/W (enti non commerciali), i trasfe-

rimenti dall'estero, verso l'estero e sull'estero di denaro, titoli e valori mobiliari, sempreché l'ammontare complessivo dei trasferimenti effettuati nel corso del periodo di imposta (computando, quindi, tutti i suddetti trasferimenti e cioè anche gli eventuali disinvestimenti) abbia superato l'importo di 20 milioni di lire; tale obbligo, peraltro, permane anche nei casi in cui al termine del periodo di imposta i soggetti interessati non detengono investimenti all'estero, né attività estere di natura finanziaria, in quanto a tale data è intervenuto, rispettivamente, il disinvestimento o l'estinzione dei rapporti finanziari.

Nel caso in cui sussiste anche l'obbligo di presentazione del modello 740 il modulo W deve essere allegato a detto modello.

Nei casi di esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, come pure nel caso di presentazione del modello 730, il modulo di specie deve essere autonomamente presentato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Qualora venga presentato il modello 101 ovvero il modello 201 ai fini della scelta della destinazione dell'8 per mille dell'Irpef, il modulo W può essere spedito unitamente ai detti modelli.

Il modulo W si compone di 3 sezioni:

- nella *sezione I* vanno indicati i trasferimenti dall'estero verso l'Italia e dall'Italia verso l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari effettuati attraverso non residenti e senza il tramite degli intermediari residenti, per ragioni diverse dagli investimenti all'estero e dalle attività estere di natura finanziaria. Tale sezione si compone di undici campi nei quali gli interessati devono indicare i seguenti dati: *campo 1*: il cognome o la denominazione sociale (se trattasi di soggetti diversi dalle persone fisiche) del soggetto non residente attraverso il quale è stata effettuata l'operazione; *campo 2*: il nome del soggetto di cui al campo 1, se trattasi di persona fisica; *campo 3*: il Paese estero di residenza del soggetto non residente in Italia; *campo 4*: la tipologia dell'ope-

razione, indicando «1» oppure «2» a seconda, rispettivamente, che l'operazione abbia comportato un trasferimento dall'estero verso l'Italia o viceversa; *campo 5*: la descrizione in chiaro dello Stato estero del trasferimento; *campo 6*: il codice dello Stato estero di cui al campo precedente (ved. Tab. 1); *campo 7*: la descrizione in chiaro del mezzo di pagamento impiegato per l'effettuazione dell'operazione (es. denaro, assegno bancario, ecc.); *campo 8*: il codice del mezzo di pagamento di cui al campo precedente («1», «2» o «3» a seconda che il mezzo di pagamento sia rappresentato, rispettivamente, da denaro, assegni bancari o altri mezzi); *campo 9*: la causale in codice dell'operazione; *campo 10*: la data dell'operazione; *campo 11*: l'importo dell'operazione; al riguardo si precisa che con il decreto ministeriale 10 febbraio 1994 ⁽³⁾ sono stati accertati i cambi delle valute estere da utilizzare esclusivamente per la compilazione di detto campo qualora le operazioni siano state effettuate in valuta estera. Tali cambi, pertanto, non devono essere confusi con i cambi mensili determinati in base all'articolo 76 del D.P.R. 917/86, i quali servono invece per la determinazione del reddito imponibile (e, soprattutto, per il calcolo del fondo rischi su cambi nell'ambito del reddito di impresa);

- nella *sezione II* vanno indicate le consistenze degli investimenti esteri e delle attività finanziarie detenute all'estero al termine del periodo di imposta. In particolare si dovrà indicare: *campo 1*: la descrizione in chiaro dello Stato estero in cui è detenuto l'investimento o l'attività; *campo 2*: il codice dello Stato estero di cui al campo precedente; *campo 3*: la descrizione in chiaro dell'operazione; *campo 4*: il codice dell'operazione di cui al campo 3 (ved. Tab. 2).

La casella riportata in questo campo va barrata solo nel caso di acquisto, per il tramite di intermediari residenti, di titoli o valori mobiliari i cui proventi non sono stati assoggettati a ritenuta alla fonte in Italia; *campo 5*: l'importo delle operazioni espresso in lire (si veda in proposito quanto già precisato in riferimento al campo 11 della sezione I);

- nella *sezione III* vanno indicati i flussi dei trasferimenti dall'estero verso l'Italia, dall'Italia verso l'estero e dall'estero sull'estero di denaro, titoli e valori mobiliari, in qualunque modo effettuati (attraverso, cioè, non residenti, ovvero intermediari residenti, ovvero ancora in forma diretta) che nel corso dell'anno hanno interessato investimenti esteri ed attività estere di natura finanziaria: *campo 1*: descrizione in chiaro dello Stato estero in cui si è verificato il flusso del trasferimento; *campo 2*: descrizione in codice dello Stato estero di cui al campo precedente; *campo 3*: tipologia dell'operazione, indicando «1», «2» ovvero «3» a seconda, rispettivamente, che l'operazione abbia comportato un trasferimento dall'estero verso l'Italia, dall'Italia verso l'estero oppure dall'estero sull'estero; *campo 4*: causale in codice dell'operazione; la casella riportata in questo campo va barrata solo nel caso di acquisto, per il tramite di intermediari residenti, di titoli o valori mobiliari i cui proventi non sono stati assoggettati a ritenuta alla fonte in Italia; *campo 5*: data dell'operazione; *campo 6*: l'importo dell'operazione (si veda in proposito quanto già precisato in riferimento al campo 11 della sezione I).

Sempre per quanto riguarda il quadro W, è bene ricordare che l'obbligo di dichiarazione non sussiste nei casi in cui gli investimenti all'estero o le attività estere di natura finanziaria produttive di redditi di capitali o di redditi diversi, siano:

⁽³⁾ Pag. 588, fascicolo n. 8/1994, riv. «informazioni aziendali».



- esenti dalle imposte sui redditi;
- assoggettati alla ritenuta alla fonte del 12,50% ai sensi della disposizione di cui all'articolo 26, terzo comma, D.P.R. 600/73 e successive modificazioni;
- assoggettati alla ritenuta alla fonte del 10% (utili su titoli partecipativi esteri, sempreché percepiti in Italia tramite i sostituti di imposta);
- assoggettati alla ritenuta alla fonte del 30% (proventi derivanti da titoli e certificati emessi da soggetti non residenti, collocati in Italia ed assoggettati a ritenuta da parte del soggetto incaricato del pagamento dei proventi o del riacquisto dei titoli o certificati);
- assoggettati alla ritenuta alla fonte del 12,50% a titolo di imposta, quali operazioni di pronti contro termine in valuta, dai soggetti che intervengono, anche se non in qualità di acquirenti, nella cessione a termine dei titoli esteri obbligazionari.

Gli obblighi di dichiarazione, inoltre, non sussistono per le quote di fondi comuni di investimento esteri.

5 - Redditi di terreni e fabbricati situati all'estero

Per il disposto dell'articolo 84 del Tuir i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo per l'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano, salvo, logicamente, quanto previsto da eventuali trattati contro le doppie imposizioni.

Lo stesso articolo, inoltre, prevede che i redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero, concorrono a formare il reddito complessivo soltanto per l'am-

montare effettivamente percepito (ad esempio, a seguito di locazione) nel periodo di imposta, ridotto del 25% a titolo di riduzione forfettaria delle spese.

Dal momento che tali redditi rientrano tra i redditi «diversi» e non tra quelli di fabbricati, essi vanno riportati nel quadro L al rigo L5.

6 - Il credito per le imposte pagate all'estero

Presente in molte legislazioni fiscali, il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero è stato introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento con la riforma tributaria sulla base dell'articolo 2 della legge 825/71.

Con il credito di imposta si ammette la deducibilità dall'Irpef del prelievo fiscale assolto all'estero. Ciò rileva soprattutto quando con lo Stato in cui si produce il reddito non esistono apposite convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, come avviene generalmente con i Paesi del terzo mondo nei quali lavorano e producono reddito molte imprese italiane che, in difetto di tali disposizioni, lavorerebbero in svantaggio rispetto alla concorrenza.

Pertanto, al rigo N16 del Mod. 740, va indicato - unitamente agli altri eventuali crediti di imposta - l'ammontare del credito per le imposte pagate all'estero sui redditi di fonte estera indicati ai rigi C1 (lavoro dipendente), E3 (lavoro autonomo), F4 (impresa in contabilità ordinaria), G4 (impresa individuale in regime semplificato), L5 (terreni e fabbricati), M14 (tassazione separata) o nell'apposita distinta da indicare al quadro N per quanto riguarda i redditi di capitale prodotti all'estero e relativamente ai quali non è prevista una ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

In apposita distinta da allegare alla dichiarazione, inoltre, devono essere evidenziati separatamente per ogni Stato estero:

- l'ammontare dei redditi prodotti all'estero;
- l'ammontare delle imposte pagate all'este-



ro in via definitiva nell'anno 1993, relative ai redditi 1993;

- l'ammontare delle imposte pagate all'estero in via definitiva nell'anno 1993, relative ai redditi dal 1974 al 1992;
- l'eventuale minor reddito estero del 1993 cui l'imposta si riferisce;
- la misura massima del credito di imposta ammesso in detrazione dall'imposta netta a norma dell'articolo 15 del Tuir ovverossia fino alla concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto fra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo, come di seguito indicato:

$$\text{Credito di imposta} = \frac{\text{Reddito estero} \times \text{imposta italiana}}{\text{Reddito complessivo}}$$

Se il reddito complessivo è stato diminuito da eccedenze di perdite di precedenti esercizi, queste vanno aggiunte al reddito complessivo indicato al denominatore del rapporto; in tal caso, però, l'imposta italiana viene indicata in modo virtuale, prendendo come base di commisurazione il reddito complessivo aumentato della eccedenza stessa.

Ai fini della determinazione del credito vanno considerate esclusivamente le imposte pagate nel 1993 in via definitiva, non suscettibili di modificazioni a favore del contribuente né di rimborsi, e quindi con esclusione delle imposte pagate in acconto, in via provvisoria ed in genere di quelle per le quali è previsto il conguaglio con possibilità di rimborso totale o parziale.

7 - Spese mediche all'estero

Passando, infine, per completezza di esposizione, dai redditi conseguiti all'estero alle spese sostenute all'estero, si precisa che anche le spese mediche sostenute fuori dal territorio italiano sono detraibili dall'imposta lorda con lo stesso regime di quelle analoghe sostenute in Italia.

Se la documentazione sanitaria è in lingua originale, va corredata da una traduzione in italiano. Per i contribuenti aventi domicilio fiscale in Valle d'Aosta e nella provincia di Bolzano non è necessaria la traduzione se la documentazione è scritta, rispettivamente, in francese o in tedesco.