



**SEGRETERIA DI STATO  
FINANZE E BILANCIO**

**Circolare esplicativa N.11**

Prot.n. 00060588

San Marino 20 maggio 2015/1714 d.F.R.

*Trasmessa tramite mail  
e Doqui/Acta*

Spett.li

- Ufficio Tributario
- Ufficio Industria, Artigianato e  
Commercio
- Ufficio del Lavoro
- Organizzazioni Sindacali
- Organizzazioni Economiche
- Commissione Nazionale delle Libere  
Professioni

Loro Sedi

Oggetto: CIRCOLARE ESPLICATIVA N.11 DELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 23 DELLA CONVENZIONE CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI - SOTTOSCRITTA CON LA REPUBBLICA ITALIANA "ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE (IL CREDITO D'IMPOSTA)".

**1. Premessa**

La produzione di un reddito all'estero da parte di un soggetto fiscalmente residente nel territorio nazionale, e il conseguente assoggettamento a imposizione in Italia dei redditi ovunque prodotti, non pregiudica l'eventuale potere impositivo dello Stato estero (Stato della fonte).

Può, infatti, accadere che le scelte operate da ciascuno Stato in merito ai criteri di imposizione dei redditi generino fenomeni di doppia imposizione, in quanto sia il Paese della fonte (in cui viene prodotto il reddito) sia il Paese della residenza (in cui il soggetto è residente) pretendono di esercitare la legittima potestà impositiva sul reddito prodotto<sup>1</sup>.

Detti fenomeni possono essere "arginati" mediante accordi bilaterali in cui viene attribuita la potestà impositiva, per ciascuna tipologia reddituale, sulla base di criteri di attribuzione certi e precisi ovvero mediante misure volte a "neutralizzare" un'"avvenuta" doppia imposizione.

---

<sup>1</sup> Il Rapporto "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", pubblicato dall'OCSE in data 19 febbraio 2013 ha evidenziato la rilevanza del tema della "jurisdiction to tax".

A tal proposito, nel contesto dell'azione di contrasto al fenomeno dell'erosione della base imponibile e del *profit shifting*, l'OCSE ha istituito il gruppo di lavoro temporaneo "Jurisdiction to tax", avente l'incarico di esaminare le questioni connesse alle disposizioni CFC, a quelle sulla residenza e alle disposizioni riguardanti i servizi e i prodotti digitali.

Evidentemente, i primi risolvono la problematica *ex ante*, mentre le seconde si occupano della doppia imposizione *ex post*, ossia quando la stessa si è già verificata. Detti rimedi possono essere previsti unilateralmente da ciascuno Stato ovvero inseriti nell'ambito degli accordi internazionali contro le doppie imposizioni.

Con riguardo a questi ultimi, il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, che costituisce un riferimento per tutte le Convenzioni contro le doppie imposizioni tra gli Stati, prevede due meccanismi di risoluzione *ex post* della doppia imposizione: l'esenzione e il credito d'imposta.

Secondo il meccanismo dell'esenzione di cui all'art. 23A del menzionato Modello, il Paese di residenza del soggetto che percepisce i redditi esteri ha la facoltà di non far concorrere determinati redditi prodotti all'estero alla formazione del reddito complessivo (cd. "*full exemption*") ovvero di far concorrere detti redditi unicamente per determinare l'aliquota progressiva che sarà poi applicata agli altri redditi del soggetto (cd. "*exemption with progression*")<sup>2</sup>.

Maggiormente impiegato è, invece, il metodo del credito d'imposta di cui all'art. 23B del Modello OCSE. In tale ipotesi, infatti, lo Stato ove il soggetto è fiscalmente residente assoggetta ad imposizione anche i redditi prodotti all'estero salvo, poi, riconoscere una detrazione commisurata alle imposte pagate all'estero sui medesimi redditi. In tale ipotesi la detraibilità delle imposte pagate all'estero può essere integrale (cd. "*full credit*") ovvero limitata alla parte di imposte applicate a quel reddito secondo la propria normativa fiscale (cd. "*ordinary credit*")<sup>3</sup>. In quest'ultimo caso, peraltro, la doppia imposizione non viene pienamente neutralizzata, ma viene limitata solo a quella parte di imposte che sarebbero state applicate a un dato reddito in base alla normativa fiscale nazionale.

## **2. Ambito e meccanismo di applicazione dell'art. 23 "Eliminazione della doppia imposizione"**

L'art. 23 della Convenzione in esame si applica nella Repubblica di San Marino con riferimento alle voci di reddito che, secondo la convenzione, "*possono essere tassate*" nello Stato della fonte (vale a dire, in Italia) o della stabile organizzazione; per le voci di reddito per le quali è prevista dalla Convenzione l'imponibilità in via esclusiva solo nello Stato della fonte (vale a dire, in Italia), è prevista l'esenzione nella Repubblica di San Marino.

Specularmente e sempre nelle ipotesi in cui sia prevista, per disposizione convenzionale, la tassazione esclusiva di un componente reddituale in San Marino, gli eventuali prelievi fiscali subiti in Italia all'atto dell'erogazione del reddito non danno diritto al credito d'imposta, ma al rimborso delle imposte pagate in Italia. Il rimborso deve essere richiesto all'autorità italiana competente in base alle procedure da questa stabilite, in applicazione dell'art. 28 della Convenzione Italia-San Marino.

---

<sup>2</sup> Il Commentario all'art. 23A del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, al punto 14, illustra i due metodi possibili di applicazione dell'esenzione:

*"The principle of exemption may be applied by two main methods:*

- a) the income which may be taxed in State E or S is not taken into account at all by State R for the purposes of its tax; State R is not entitled to take the income so exempted into consideration when determining the tax to be imposed on the rest of the income; this method is called full exemption;*
- b) the income which may be taxed in State E or S is not taxed by State R, but State R retains the right to take that income into consideration when determining the tax to be imposed on the rest of the income; this method is called exemption with progression"*.

<sup>3</sup> Il Commentario all'art. 23 B del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, al punto 16, illustra i due metodi possibili di applicazione del credito d'imposta:

*"The principle of credit may be applied by two main methods:*

- a) State R allows the deduction of the total amount of tax paid in the other State on income which may be taxed in that State, this method is called full credit;*
- b) the deduction given by State R for the tax paid in the other State is restricted to that part of its own tax which is appropriate to the income which may be taxed in the other State; this method is called ordinary credit"*.



In base all'art. 23 della Convenzione firmata con l'Italia, la Repubblica di San Marino concede, quale deduzione dalle imposte sul reddito dei soggetti residenti, un importo pari alle imposte pagate nello Stato della fonte, o della stabile organizzazione, sul reddito posseduto. La deduzione non potrà comunque eccedere la quota di imposte sul reddito, calcolate prima di effettuare la deduzione, attribuibile al reddito assoggettato ad imposizione in Italia. La deduzione massima, ai sensi del paragrafo 63 del Commentario OCSE al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, è normalmente conteggiata come imposta sul reddito netto, vale a dire sul reddito conseguito nello Stato della fonte, o della stabile organizzazione, meno le deduzioni connesse con tale reddito.

Più in dettaglio, l'art. 23 della Convenzione Italia-San Marino prevede, al paragrafo 3, che:

*"(s)e un residente di San Marino possiede elementi di reddito che sono imponibili in Italia, San Marino, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'articolo 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente.*

*In tal caso, San Marino deve detrarre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Italia ma l'ammontare della detrazione non può eccedere la quota di imposta sammarinese attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo".*

La suindicata norma, pertanto, non prevede la piena detraibilità dell'imposta pagata in Italia dall'imposta sammarinese, bensì la limitazione della predetta detrazione solo alla parte di imposte applicate a quel reddito secondo la propria normativa fiscale e, quindi, l'applicazione del meccanismo del cd. "ordinary credit".

Il paragrafo 3 dell'art. 23 in esame prosegue disponendo che *"(t)uttavia, nessuna detrazione sarà accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato a San Marino ad imposizione mediante ritenuta a titolo di imposta su richiesta del beneficiario del reddito in base alla legislazione sammarinese".*

### **3. La disciplina tributaria interna**

#### *3.1. Generalità*

Con la modifica apportata dalla L. n. 166/2013, il sistema impositivo sammarinese è stato uniformato e, per i soggetti passivi d'imposta (persone fisiche e giuridiche), la doppia imposizione viene eliminata (*rectius*, attenuata) mediante il riconoscimento del credito d'imposta per i redditi esteri.

Ai sensi degli artt. 18 e 44 della L. n. 166/2013 (applicabili, rispettivamente, alle persone fisiche ed alle persone giuridiche), le imposte pagate all'estero a titolo definitivo sui redditi ivi prodotti (come identificate dall'art. 2 della Convenzione firmata dall'Italia) sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino a concorrenza della quota d'imposta corrispondente al seguente rapporto:

$$\text{credito d'imposta max} = \frac{\text{redditi esteri (*)} \times \text{imposta sammarinese}}{\text{reddito complessivo} - \text{perdite pregresse}}$$

(\*) Così come rideterminati secondo la normativa tributaria interna.

Il contribuente sammarinese titolare di redditi conseguiti all'estero viene quindi messo in condizione di ridurre il prelievo fiscale nazionale, detraendo dalla propria imposta netta dovuta una certa percentuale dell'imposta estera effettivamente corrisposta, nel limite dell'imposta dovuta in San Marino.

Va precisato che i redditi prodotti all'estero vanno rideterminati secondo le regole vigenti nell'ordinamento sammarinese ed assunti al netto delle deduzioni ed abbattimenti spettanti in base alla normativa sammarinese (ad esclusione delle passività deducibili e quota Smac): conseguentemente il reddito complessivo, il quale va indicato al denominatore del suindicato rapporto, va considerato al netto delle predette deduzioni.

Va, inoltre, precisato che, ai sensi dell'art. 44 co. 8 della L. n. 166/2013, "(a)d eccezione dei redditi prodotti all'estero per il tramite di stabile organizzazione, così come disciplinata, il reddito estero da considerare ai fini del calcolo del credito d'imposta, di cui ai commi precedenti, deve essere determinato moltiplicando il reddito complessivo per il rapporto tra il ricavo estero lordo ed i ricavi totali".

Ne deriva che, per i redditi d'impresa prodotti da società e per i redditi prodotti da operatori economici persone fisiche (redditi d'impresa e di lavoro autonomo), il rapporto tra redditi prodotti all'estero e reddito complessivo netto sammarinese va operato prendendo in considerazione i ricavi esteri e i ricavi totali (salvo il caso in cui si sia in presenza di una stabile organizzazione all'estero).

Si consideri il seguente esempio di sintesi

Ricavi Stato estero	1.000
Ricavi di fonte sammarinese	1.000
Ricavi (profitti) complessivi	2.000
Costi totali	-500
Utile fiscale netto	1.500
Imposta pagata all'estero (30%)	300
IGR (aliquota del 17%)	255

Utilizzando i valori suindicati ed assegnando in maniera proporzionale ai ricavi esteri dei costi esteri (come già detto, al di fuori dell'ipotesi in cui vi sia una stabile organizzazione all'estero) si dovrà determinare prima il reddito (utile) estero, e procedere poi al calcolo del credito d'imposta.

In tal caso, si avrà:

Reddito estero = Ricavo estero/Ricavi totali x reddito complessivo al netto delle perdite pregresse

Credito d'imposta = reddito estero (RE) / reddito complessivo al netto delle perdite pregresse (RCN)

In tal caso, applicando la formula già vista, si avrà:

reddito estero =  $1000/2000 \times 1500 = 750$

credito d'imposta =  $750/1500 \times 255 = 127,5$  (valori arrotondati per eccesso).

Ciò significa che si sconterà dall'imposta sammarinese tutto l'importo di 127,5 perché l'imposta sammarinese è sufficientemente capiente ( $255 > 127,5$ ), rimanendo una differenza di imposta dovuta, e la differenza tra 300 e 127,5 (vale a dire, 172,5) costituisce costo deducibile per l'esercizio successivo (come si vedrà oltre, più in dettaglio).

Nel prosieguo della presente circolare, in ogni caso, le espressioni "reddito/i prodotto/i all'estero" e "reddito/i complessivo/i" dovranno essere intesi, per i suindicati operatori economici, come, rispettivamente, "ricavo/i prodotto/i all'estero" e "ricavo/i complessivo".

Qualora il valore risultante dal rapporto di cui alla formula innanzi evidenziata sia superiore ad 1, si deve indicare 1.

Il rapporto tra redditi prodotti all'estero e reddito complessivo netto, se uguale, ad esempio, a "2" nei casi in cui il reddito di fonte estera sia di ammontare superiore al reddito complessivo al netto di perdite pregresse, dovrà intendersi acquisito in misura tale da non superare l'unità e l'imposta estera sarà detraibile solo nei limiti di quella sammarinese.

Valga il seguente esempio, in cui il reddito prodotto all'estero è superiore al reddito complessivo netto (in ragione di perdite pregresse):



<i>Reddito di fonte estera (RE)</i>	100
<i>Reddito di fonte sammarinese</i>	200
<i>Perdite pregresse</i>	250
<i>Reddito complessivo netto (RCN)</i>	50
<i>IGR (aliquota del 17%)</i>	8,5
<i>Imposta estera (aliquota del 30%)</i>	30

In tal caso, applicando la formula già vista, si avrà:

$$\frac{100 (RE)}{50 (RCN)} = 2 \times 8,5 \text{ (imposta sammarinese)} = 17$$

Il rapporto RE/RCN, che nell'esempio è uguale a "2", dovrà intendersi acquisito in misura tale da non superare l'unità e l'imposta estera sarà detraibile solo nei limiti di quella sammarinese, che nell'esempio considerato, è pari a 8,5.

Si veda, inoltre, il seguente esempio, in cui il reddito prodotto all'estero è inferiore al reddito complessivo netto (in assenza di perdite pregresse):

<i>Reddito di fonte estera (RE)</i>	100
<i>Reddito di fonte sammarinese</i>	200
<i>Reddito complessivo netto (RCN)</i>	300
<i>IGR (aliquota del 17%)</i>	51
<i>Imposta estera (aliquota del 30%)</i>	30

In tal caso, applicando la formula già vista, si avrà:

$$\frac{100 (RE)}{300 (RCN)} = 0,33 \times 51 \text{ (imposta sammarinese)} = 16,83$$

Il rapporto RE/RCN è uguale a "0,33" e l'imposta estera sarà detraibile nei limiti di quella sammarinese, che nell'esempio considerato, è pari a 51.

### *3.1.1. Individuazione dei redditi esteri*

Ai fini dell'individuazione dei redditi prodotti all'estero occorre fare riferimento a "criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 5 per individuare l'applicazione dell'imposta ai non residenti" (art. 18 co. 3 e art. 44 co. 2).

A titolo esemplificativo, si considerano prodotti all'estero:

- a) i redditi di terreni e fabbricati compresi entro i confini dello Stato;
- 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; tali redditi non si considerano prodotti nel territorio dello Stato quando il soggetto obbligato al pagamento non è residente;
- c) i redditi di lavoro dipendente corrisposti nello Stato o all'estero da soggetti residenti nello Stato;
- d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato, o per conto di soggetti residenti o aventi stabile organizzazione nello Stato;
- e) i redditi di impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione o per conto di soggetti residenti;
- f) ogni altro reddito derivante da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovino nel territorio stesso.

Per beneficiare del credito d'imposta è necessario che i redditi prodotti all'estero concorrano alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente. L'istituto non è quindi applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta

sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Si ritiene che la medesima interpretazione valga anche per i redditi soggetti a tassazione separata, in considerazione del fatto che l'art. 12 della L. n. 166/2013 dispone che:

*"La base imponibile è costituita, per i contribuenti residenti, dal reddito complessivo formato da tutti i redditi del soggetto passivo, al netto degli oneri deducibili previsti dalla presente legge, e con esclusione:*

*a) dei redditi soggetti a tassazione separata;  
(omissis)".*

### *3.1.2. Determinazione dell'imposta dovuta in San Marino*

Al numeratore del suindicato rapporto deve essere indicata l'imposta dovuta in San Marino.

Va da sé che, qualora l'imposta estera ecceda quella sammarinese, il recupero dell'imposta estera da quella sammarinese non sarà completo.

Si precisa che, ai fini del rapporto che individua la quota di imposta estera da detrarre dall'imposta sammarinese, il reddito complessivo va assunto al netto (e non al lordo) delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione secondo le regole dell'ordinamento tributario interno.

Tale criterio è più favorevole per il contribuente, in quanto comporta l'indicazione al denominatore di un valore più basso e, quindi, aumenta il risultato del rapporto.

Per effetto delle perdite pregresse che influenzano il denominatore del rapporto, il rapporto in questione può anche assumere valore superiore a 1; in tal caso il credito d'imposta dovrà intendersi acquisito per il 100% dell'imposta sammarinese (che però si riduce per effetto delle perdite).

Il credito d'imposta non spetta qualora non vi sia reddito imponibile, in quanto totalmente assorbito da perdite pregresse e, quindi, si azzeri anche l'imposta sammarinese.

Va precisato che, a mente dell'art. 44 co. 7 della L. n. 166/2013, la quale riguarda le persone giuridiche, l'imposta estera effettivamente pagata all'estero e non recuperata (in quanto eccedente) rispetto a quella massima detraibile, diventa componente negativa di reddito d'impresa deducibile nella dichiarazione relativa al successivo periodo d'imposta.

In virtù del principio della *"per country limitation"* adottato dall'ordinamento tributario sammarinese, se alla formazione del reddito complessivo del contribuente concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, il credito per le imposte pagate all'estero si applica sempre separatamente per ciascuno Stato (art. 18 co. 4 e art. 44 co. 3 della L. n. 166/2013).

Si veda, in particolare, il seguente esempio, in cui il soggetto sammarinese produce redditi in due Stati esteri, A e B:

<i>Reddito Stato A</i>	<i>100</i>
<i>Reddito Stato B</i>	<i>200</i>
<i>Reddito di fonte sammarinese</i>	<i>300</i>
<i>Perdite pregresse</i>	<i>0</i>
<i>Reddito complessivo</i>	<i>600</i>
<i>Imposta pagata in A</i>	<i>25</i>
<i>Imposta pagata in B</i>	<i>75</i>
<i>Imposta sammarinese netta dovuta</i>	<i>102</i>

Quota d'imposta sammarinese relativa al reddito **Stato A** =  $100/600 \times 102 = 17$

Quota d'imposta sammarinese relativa al reddito **Stato B** =  $200/600 \times 102 = 34$

Nell'esempio considerato, l'imposta pagata nello Stato A, pari a 25, sarà parzialmente detraibile perché superiore all'importo massimo di 17, vale a dire alla quota di imposta sammarinese riferibile al reddito prodotto nello Stato estero A. Per le stesse ragioni, l'imposta pagata in B, pari a 75, sarà detraibile solo fino a 34. Nell'esempio prospettato, la somma delle



imposte detraibili, pari a 51 (17+34), risulta comunque non superiore all'imposta netta effettivamente dovuta in San Marino (102).

Nel suindicato esempio, inoltre, residua un'eccedenza di imposta estera pagata sia nello Stato A che nello Stato B pari a 49, la quale, a mente dell'art. 44 co. 7 della L. n. 166/2013 diventa, per le imprese costituite in forma societaria, componente negativa di reddito d'impresa deducibile nella dichiarazione relativa al successivo periodo d'imposta.

Nel successivo esempio, si considera un soggetto sammarinese che produce reddito positivo nello Stato estero A e reddito negativo (i.e., perdita) nello Stato estero B:

<i>Reddito Stato estero A</i>	200
<i>Perdita Stato estero B</i>	-200
<i>Reddito di fonte sammarinese</i>	200
<i>Reddito complessivo</i>	200
<i>Imposta pagata in A</i>	50
<i>Imposta pagata in B</i>	0
<i>Imposta sammarinese netta dovuta = imposta lorda</i>	34

Quota d'imposta sammarinese relativa al reddito **Stato A** =  $200/200 \times 34 = 34$

Quota d'imposta sammarinese relativa al reddito **Stato B** = 0

Nell'ultimo esempio sopra considerato, l'imposta pagata nello Stato estero A, pari a 50, sarà parzialmente detraibile perché superiore alla quota d'imposta sammarinese riferibile al reddito estero di 34.

Anche nel suindicato esempio residua un'eccedenza di imposta estera pagata nello Stato A (ma non nello Stato B, nel quale sono state conseguite perdite) pari a 16, la quale, a mente dell'art. 44 co. 7 della L. n. 166/2013 diventa, per le imprese costituite in forma societaria, componente negativa di reddito d'impresa deducibile nella dichiarazione relativa al successivo periodo d'imposta.

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 (art. 18 co. 10 e art. 44 co. 9 della L. n. 166/2013).

Ai sensi dell'art. 18 co. 9 della L. n. 166/2013, per le imposte pagate all'estero dalle società, associazioni e imprese indicate nell'art. 10 co. 3 e 4 della medesima Legge, la detrazione del credito d'imposta spetta ai singoli soci, nella proporzione ivi stabilita.

### *3.1.3. Definitività del pagamento delle imposte estere*

Il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero spetta a condizione che le imposte siano state pagate all'estero a titolo definitivo su tali redditi.

Al riguardo, si ricorda che se ad un reddito definitivamente accertato corrisponde un'imposta definitiva, può verificarsi anche il caso che per un reddito ancora suscettibile di rettifica in aumento (e quindi non definitivo) sia stata pagata un'imposta in via definitiva (salvo l'obbligo del pagamento di ulteriori somme di imposta a seguito di rettifica in aumento del reddito).

Può accadere, in sostanza, che, a fronte di un reddito non definitivo sia stata già corrisposta una imposta in via definitiva e, quindi non ripetibile, ancorché, in un secondo momento, a seguito di rideterminazione del reddito stesso, il contribuente debba corrispondere un supplemento di imposta in aggiunta a quella già pagata.

Sono da considerare definitive le imposte pagate all'estero se sono divenute "non ripetibili", cioè che non sono suscettibili di modificazione a favore del contribuente.

Non possono pertanto essere riconosciute le imposte:

- pagate in acconto o in via provvisoria;

- per le quali è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale; se sono suscettibili di rimborso, le imposte pagate all'estero si possono detrarre, al netto del rimborso, solo se questo è già stato richiesto ed ottenuto prima di effettuare la dichiarazione in Italia e si possa considerare certo nel suo ammontare.

Si possono considerare non ripetibili, quindi detraibili dall'imposta sammarinese, anche le imposte pagate all'estero nell'anno in corso, qualora siano già state dichiarate all'estero e definitivamente pagate entro il 31 dicembre dell'anno della presentazione della dichiarazione dei redditi in San Marino e soddisfino i predetti requisiti di immodificabilità.

Ad esempio, qualora il saldo delle imposte sul reddito estero conseguito nel 2014 sia stato pagato nel 2015, ma entro la data del 31 dicembre 2015, il prelievo subito all'estero può scomputarsi dall'imposta sammarinese del 2014 derivante dalla dichiarazione presentata nell'anno 2015.

Per le imposte estere pagate all'estero in via provvisoria o a titolo d'acconto, il credito d'imposta sarà riconosciuto nell'anno d'imposta in cui il relativo pagamento acquisisce carattere di definitività.

Il pagamento in via definitiva delle imposte può avvenire in periodi d'imposta successivi anche a seguito di rettifiche o di accertamenti da parte dello Stato estero.

#### *3.1.4. Documentazione attestante il pagamento delle imposte estere*

Al fine di attestare il pagamento all'estero delle imposte che hanno comportato l'attribuzione del credito d'imposta, il contribuente deve possedere, conservare ed esibire o trasmettere a richiesta dell'Ufficio Tributario i seguenti documenti:

- la documentazione da cui risultino l'ammontare dei redditi prodotti all'estero e l'ammontare delle imposte pagate in via definitiva all'estero;
- la copia della eventuale dichiarazione dei redditi prodotta all'estero;
- l'eventuale richiesta di rimborso (qualora non sia inserita direttamente nella dichiarazione dei redditi);
- la distinta di versamento delle imposte pagate all'estero;
- la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta.

#### *3.1.5 Richiesta del credito d'imposta in dichiarazione*

A mente degli artt. 18 co. 5 e 44 co. 4 della L. n. 166/2013, la detrazione del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero deve essere calcolata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale il reddito estero abbia concorso a formare il reddito complessivo, a condizione che il pagamento a titolo definitivo delle imposte avvenga prima della data del 31 dicembre dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa.

Anche se le citate disposizioni tributarie non prevedono che la richiesta in dichiarazione dei redditi della detrazione del credito d'imposta in esame avvenga a pena di decadenza, il co. 6 dell'art. 18 e il co. 5 dell'art. 44 della L. n. 166/2013 stabiliscono che la detrazione non spetta nei casi di:

- omessa indicazione in dichiarazione dei redditi prodotti all'estero;
- omessa presentazione della dichiarazione dei redditi;
- nullità della dichiarazione dei redditi presentata.

#### *3.1.6. Credito d'imposta spettante in anni successivi a quello di dichiarazione del reddito estero*

Nel caso in cui le imposte relative ai redditi esteri prodotti nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione siano, in tutto o in parte, pagate in via definitiva nei periodi d'imposta successivi (anche a seguito di rettifiche o di accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria sammarinese), il contribuente potrà chiederne la detrazione nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta di avvenuto pagamento, "sempre in riferimento all'anno di competenza economica, tenendo conto delle eventuali rettifiche in aumento del reddito estero



*recuperabili entro tre anni*" (art. 44 co. 6 della L. n. 166/2013). Criterio sostanzialmente analogo è previsto anche per le persone fisiche dall'art. 18 co. 7 e 8 della L. n. 166/2013. Resta inteso che l'operatore deve procedere alla detrazione immediata della parte di imposte già pagate in via definitiva nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione stessa.

IL SEGRETARIO DI STATO  
- Gian Carlo Capicchioni -

