



Corso di lezioni di

Diritto tributario

REDDITI DI FONTE ESTERA

Università *Mediterranea*
Corso di laurea in Economia
a.a. 2017-2018

Tassazione dei redditi di fonte estera: rilevanza ai fini impositivi in Italia (IRPEF/IRES)

- I redditi di fonte estera assumono rilievo ai fini impositivi in Italia se prodotti da soggetti passivi residenti (tassati secondo il principio *world wide income taxation principle*: tale principio consente di tassare tutti i redditi prodotti dai soggetti passivi residenti).
- L'art. 2, comma 2 del TUIR, dispone che “si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”.



Tassazione dei redditi di fonte estera: rilevanza ai fini impositivi in Italia (IRPEF/IRES) - segue

- I soggetti non residenti sono tassati in Italia solo per i redditi prodotti nel territorio dello Stato
- Sono prodotti nello Stato i redditi per i quali si verifica lo specifico criterio di collegamento.



Tassazione dei redditi di fonte estera: rilevanza ai fini impositivi in Italia (IRPEF/IRES) (segue)

L'art. 23 del Testo Unico fissa i criteri di collegamento in base ai quali un reddito può considerarsi prodotto in Italia

Ogni categoria reddituale ha il proprio criterio di collegamento:

1. **Redditi fondiari:** sono tassati in Italia quando l'immobile si trova in Italia;
2. **Redditi da lavoro autonomo e dipendente:** sono tassati in Italia quando la prestazione lavorativa è ivi svolta;
3. **Redditi da capitale:** sono tassati in Italia quando il soggetto che li eroga risiede sul territorio italiano;



Tassazione dei redditi di fonte estera: rilevanza ai fini impositivi in Italia (IRPEF/IRES) (segue)

4. **Redditi d'impresa:** sono tassati in Italia quando l'impresa ha sul territorio una stabile organizzazione;

5. **Redditi diversi:** rileva il luogo in cui vengono svolte le attività o in cui si trovano i beni;

6. **Redditi da partecipazione imputati per trasparenza:** residenza fiscale in Italia della società



Tassazione dei redditi di fonte estera: rilevanza ai fini impositivi in Italia (IRPEF/IRES) (segue)

Un reddito si definisce prodotto all'estero quando

1. il bene da cui promana è situato all'estero;
2. l'attività attraverso cui sono prodotti è stata svolta all'estero;
3. il soggetto che ha corrisposto tali redditi è residente ai fini fiscali all'estero.



Il problema della doppia imposizione

La tassazione dei redditi di fonte estera in capo a soggetti IRPEF/IRES fiscalmente residenti in Italia può generare fenomeni di doppia imposizione, in particolare quando anche gli ordinamenti tributari degli stati esteri prevedono:

a) sistemi di imposizione dei redditi basati su presupposti di collegamento «personale» con lo Stato (ad esempio, soggetti fiscalmente residenti ovvero cittadini di quello Stato);

b) sistemi di imposizione basati su criteri di collegamento «territoriale» (ad esempio, un soggetto non residente possiede un immobile in un altro Stato)



Il problema della doppia imposizione

Ad es: un soggetto passivo IRPEF/IRES fiscalmente residente in Italia ma che produce elementi di reddito all'estero sarà soggetto:

- ✓ Ad una prima tassazione nello Stato estero in cui produce il reddito (criterio di collegamento territoriale);
- ✓ Ad una seconda tassazione in Italia (criterio di collegamento personale)

Doppia imposizione giuridica internazionale: lo stesso reddito subisce una doppia tassazione in capo al medesimo soggetto



Il problema della doppia imposizione

Doppia imposizione giuridica internazionale: lo stesso reddito subisce una doppia tassazione in capo al medesimo soggetto

Doppia imposizione giuridica = uno stesso reddito viene tassato più volte in capo al medesimo soggetto

Doppia imposizione economica = uno stesso reddito viene tassato due volte ma in capo a soggetti differenti



Il problema della doppia imposizione

Per prevenire ed eliminare i fenomeni di doppia imposizione giuridica internazionale gli ordinamenti tributari dei singoli Stati prevedono particolari meccanismi per consentire al soggetto passivo di:

- a) Recuperare le imposte pagate all'estero, scomputandole da quelle dovute nel proprio paese di residenza (metodo del credito d'imposta o imputation system);
- b) Escludere il reddito prodotto all'estero dal computo del reddito complessivo imponibile (metodo dell'esenzione o exemption system)



Il problema della doppia imposizione – il credito d'imposta

E' adottato dai Paesi che hanno un sistema di tassazione dei redditi su base personale e risponde alla principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.)

È il metodo utilizzato dal sistema tributario italiano.

Il soggetto passivo residente in Italia che abbia prodotto un reddito all'estero, dove è stato già tassato a titolo definitivo, può detrarre dalle imposte dovute in Italia sul medesimo reddito una quota di imposta pari a quella già versata all'estero.



Il problema della doppia imposizione – il credito d'imposta

Tuttavia, quando l'imposta estera, rispetto a quella dovuta in Italia è:

a) inferiore: occorre versare all'Erario italiano la differenza

(es: un soggetto paga in Francia un'imposta pari a 7. Lo stesso reddito in Italia sarebbe tassato per 8. il soggetto deve pagare 1 all'Italia)

b) superiore: non si dà luogo a “restituzione” dell'eccedenza, in quanto il credito compete solo fino a concorrenza dell'imposta italiana relativa al reddito prodotto estero.

(es. : un soggetto paga in Francia un'imposta pari a 9. Lo stesso reddito in Italia sarebbe tassato per 8. il soggetto avrà un credito d'imposta pari a 8)



Tassazione dei non residenti

Tra i soggetti colpiti dai tributi italiani rientrano anche i soggetti non residenti, tassati solo per i redditi prodotti in Italia.

- L'art. 23 del TU prevede, anche per i redditi d'impresa prodotti dai non residenti, il criterio di collegamento territoriale, rappresentato dall'esistenza di una c.d. stabile organizzazione.
- La stabile organizzazione non costituisce un autonomo soggetto passivo IRPEF/IRES ma piuttosto assume la funzione di rappresentare nel territorio dello stato un centro di imputazione degli effetti tributari in capo al soggetto non residente che li ha prodotti.



Tassazione dei non residenti - La stabile organizzazione (S.O.)

La S.O. assume la funzione di localizzare nel territorio dello Stato in cui essa si trova i redditi prodotti dall'imprenditore non residente.

Ciò legittima lo Stato ospitante ad esercitare la propria potestà impositiva.

In assenza di una Stabile organizzazione il reddito d'impresa prodotto dall'imprenditore non residente è imponibile solo nello Stato di residenza.



Tassazione dei non residenti - La stabile organizzazione (S.O.)

La disciplina della stabile organizzazione è contenuta nell'art. 162 TU, in conformità al Modello OCSE.

La definizione interna di Stabile Organizzazione si applica:

- qualora non esista tra i Paesi interessati una specifica convenzione, ovvero
- quando questa contenga una definizione peggiorativa rispetto a quella adottata dal legislatore nazionale.

Si possono configurare due tipi di S.O.:

- materiale
- personale



Tassazione dei non residenti - La stabile organizzazione materiale

L'art. 162, comma 1 TU definisce la Stabile organizzazione (materiale) di un'impresa come una sede degli affari, mediante la quale la stessa esercita in tutto o in parte una attività nel territorio di uno Stato, diverso dallo Stato di residenza.

Esempi di S.O. materiale sono:

1. una sede della direzione; 2. una succursale; 3. un ufficio; 4. un'officina; 5. un laboratorio; 6. ogni altra eventuale installazione fissa nel territorio dello Stato italiano.



Tassazione dei non residenti - La stabile organizzazione materiale - segue

Occorre l'esistenza di un elemento materiale a disposizione dell'impresa estera a nulla rilevando il titolo giuridico in base al quale si dispone di tale sede.

Rileva la disponibilità dei beni e dei luoghi

Deve trattarsi di una sede fissa, nel senso di stabile e durevole in relazione all'attività svolta.

In linea di principio, non si ha stabile organizzazione quando le attività svolte hanno carattere preparatorio o ausiliario (non è autonomo centro di produzione di reddito).

Si guarda all'attività complessiva, anche se svolta attraverso più entità.



Tassazione dei non residenti - La stabile organizzazione personale

La definizione è contenuta al comma 6 dell'art. 162 TU.

E' rappresentata dal soggetto che agisce nel territorio dello Stato per conto di una impresa non residente e abitualmente conclude in nome dell'impresa contratti od opera al fine della loro conclusione.

In questo caso la stabile organizzazione è rappresentata da un "agente dipendente".

Non si ha S.O. personale nel caso di attività che se svolte da una sede fissa non avrebbero dato luogo ad una S.O., o in presenza di un agente indipendente



Tassazione dei non residenti - La stabile organizzazione personale - segue

La figura dell'agente dipendente presenta alcune caratteristiche:

- Deve avere il potere di negoziare e definire tutti gli elementi propri del contratto;
- deve esercitare abitualmente i poteri conferiti;
- deve avere una certa stabilità nella permanenza all'estero.

Può trattarsi di:

✓ Una persona fisica ✓ che sia vincolata contrattualmente all'impresa, ✓ che agisca per conto dell'impresa (ad esempio, un lavoratore dipendente).



Nuova nozione di S.O.

- La nozione di stabile organizzazione è stata ampliata al fine di poter tassare l'economia digitale.
- Costituisce S.O. anche:
- “Una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”



Controlled Foreign Company

Art. 167 del Testo Unico

Il regime delle CFC (Controlled Foreign Companies) ha lo scopo di contrastare fenomeni di elusione d'imposta da parte di chi detiene partecipazioni di controllo in imprese con sede in paesi a fiscalità privilegiata (c.d. «paradisi fiscali»).

Tale normativa interessa tutti i contribuenti e non solo le società.

I redditi prodotti dalle controllate estere sono imputati (per trasparenza) al soggetto residente in Italia, a prescindere dall'effettiva distribuzione e sono tassati separatamente sulla base dell'aliquota media del soggetto nazionale.

Per la nozione di controllo si applica l'art. 2359 cod.civ.



Controlled Foreign Company - segue

La normativa, prevista dall'art. 167 TUIR, si applica obbligatoriamente (funzione antielusiva) ad ogni soggetto residente in Italia che detenga, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori in vigore regimi fiscali privilegiati.

Si intendono a regime privilegiato i paesi o territori in cui il livello nominale di tassazione è inferiore al 50% di quello italiano.

Per l'accertamento, occorre attivare obbligatoriamente il contraddittorio endoprocedimentale.



Controlled Foreign Company - segue

- Il contribuente può evitare l'applicazione della CFC rule a seguito di interpello ex art. 11, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente)
- La disapplicazione della normativa CFC può essere disposta qualora:
 - a) il soggetto localizzato nello Stato o territorio con regime fiscale privilegiato eserciti effettivamente, come sua attività principale, un'attività commerciale o industriale nello Stato ove ha sede (es. ristorante, villaggio turistico)
 - b) il soggetto residente che controlla il soggetto estero partecipato non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori al fine di usufruire di trattamenti fiscali privilegiati



Tassazione per trasparenza - altri casi

La tassazione per trasparenza si può avere anche quando non vi è residenza in un paradiso fiscale, al ricorrere delle seguenti condizioni:

a) i soggetti esteri controllati sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà a quella cui sarebbero assoggettati in Italia, e

b) conseguono c.d. *passive income* o proventi derivanti dalla prestazione di servizi infragruppo



Tassazione per trasparenza - altri casi

Passive income: proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica.

Si può evitare la tassazione per trasparenza, dimostrando - con procedura di interpello - che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Per l'accertamento, occorre attivare obbligatoriamente il contraddittorio endoprocedimentale.



Flat Tax per non residenti

Con la legge di bilancio 2017, è stato introdotto un regime opzionale di tassazione forfetaria (pari a € 100.000 annui) per le persone fisiche non residenti che intendono trasferire la residenza fiscale in Italia.

E' una misura che, ispirandosi al regime di matrice anglosassone c.d. "*resident non domiciled*", mira a favorire gli investimenti, i consumi ed il radicamento in Italia di individui e nuclei familiari dotati di patrimoni rilevanti.



Flat Tax per non residenti - segue

I soggetti residenti all'estero per almeno nove periodi d'imposta sui dieci precedenti all'esercizio dell'opzione, possono trasferire la propria residenza in Italia, esercitando l'opzione per un regime di tassazione sostitutiva dei redditi esteri (c.d. "**Flat Tax**") (art. 24 bis, Testo Unico).

L'opzione va esercitata nella dichiarazione relativa all'anno del trasferimento o in quella successiva



Flat Tax per non residenti - segue

La flat tax può essere applicata anche ai familiari, che trasferiscono la residenza in Italia.

Si applica una imposta forfettaria di €25.000, ciascuno

Il contribuente ha la facoltà di presentare un interpello probatorio dove deve indicare gli elementi necessari per il riscontro delle condizioni di accesso alla *flat tax*.



Flat Tax per non residenti - vantaggi

- i redditi di fonte estera percepiti dal neo-residente non sono soggetti ad imposta progressiva, ma sono soggetti ad una *Flat Tax* di € 100.000 annui (€25.000 per i familiari).
- Eccezioni: (i) redditi prodotti in Italia; (ii) *capital gains* derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate realizzati nei primi cinque anni di validità dell'opzione.
- E' consentito scegliere di escludere dal regime opzionale i redditi provenienti da uno o più Stati esteri (c.d. *cherry picking*). Ciò allo scopo di valersi: (i) del trattamento fiscale più favorevole nello Stato di origine secondo la convenzione applicabile; (ii) del credito per le eventuali imposte assolute all'estero;
- E' previsto l'esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale e compilazione del c.d. "quadro RW";



Flat Tax per non residenti - vantaggi

- E' previsto l'esonero dal versamento dell'IVIE (imposta sugli immobili situati all'estero) e dell'IVAFE (imposta sulle attività finanziarie estere);
- le successioni e le donazioni relative a beni detenuti all'estero sono esentate dall'imposta sulle successioni e donazioni, che si applicherà limitatamente ai beni ed ai diritti esistenti in Italia al momento della successione o donazione.



Flat Tax per non residenti - durata

- E' previsto il rinnovo tacito di anno in anno;
- L'opzione è revocabile a partire dall'anno successivo a quello in cui è stata esercitata
- Il regime sostitutivo in ogni caso cessa decorsi quindici anni dal primo periodo di esercizio dell'opzione
- Si decade dal beneficio in caso di trasferimento della residenza all'estero o di mancato pagamento della Flat Tax

