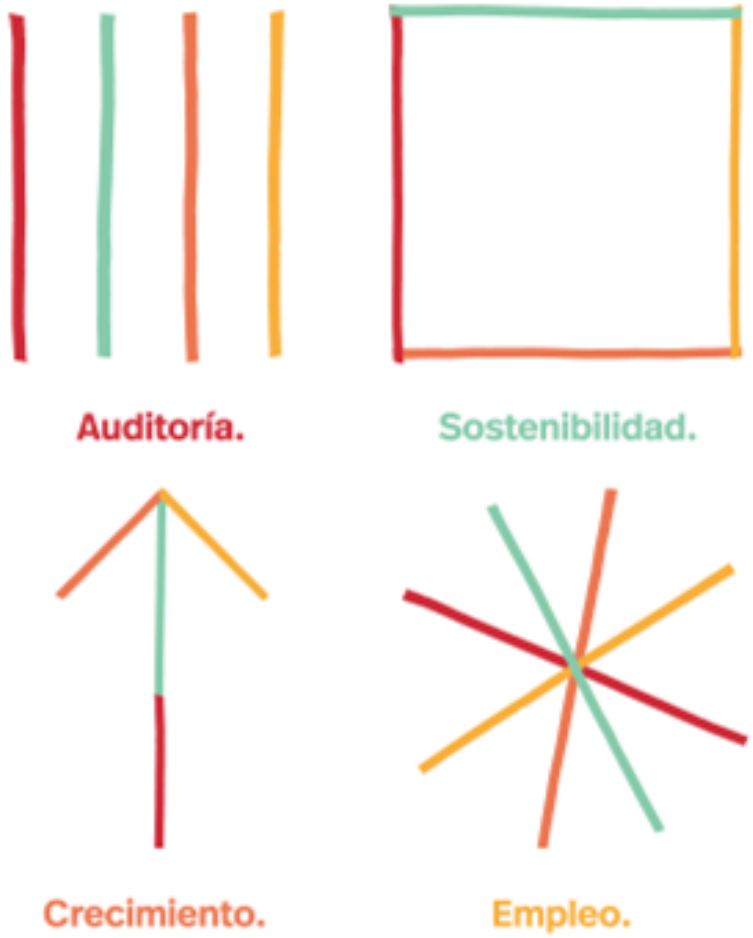
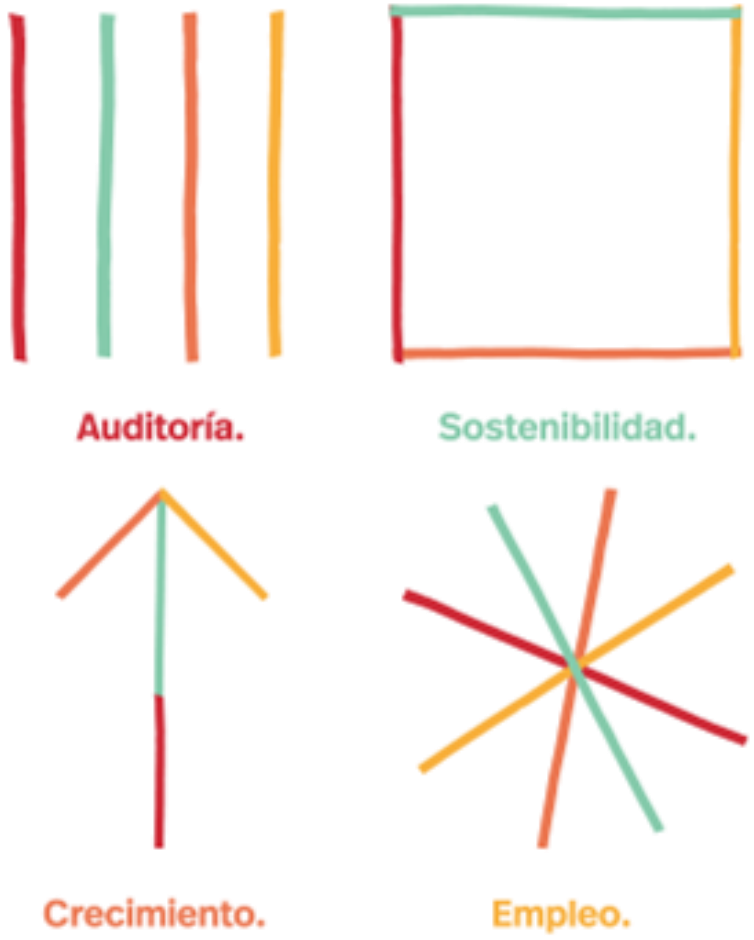


23 Congreso Nacional de Auditoría

25 Congreso AMA

Málaga, 27 y 28 octubre 2016
Palacio de Congresos

AUDITORES
Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España



La tributación de los no residentes en el entorno AMA

Coordinador: **Patrice Dando**
Vicepresidente del AMA

AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA

Auditoría.

Sostenibilidad.

Crecimiento.

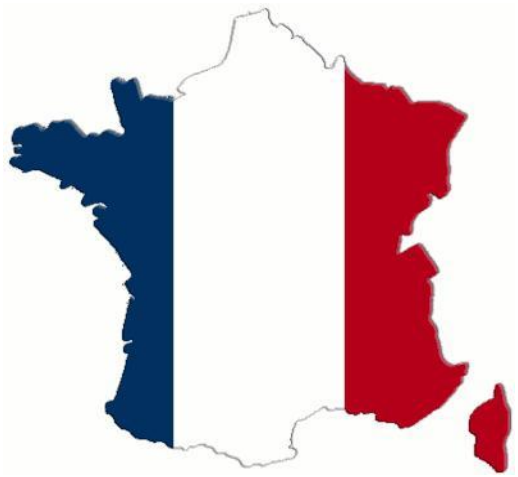
Empleo.

La tassazione dei non residenti in Italia

Federico Broglia

Dottore Commercialista

LA TASSAZIONE DEI NON RESIDENTI NELL'INTORNO AMA



Auditoría.

Sostenibilidad.

Crecimiento.

Empleo.

IMMOBILI COMMERCIALI

Auditoría.

Sostenibilidad.

Crecimiento.

Empleo.

IMMOBILI ABITATIVI

LE FONTI NORMATIVE PRINCIPALI

- Convenzione internazionale contro la doppia imposizione Italia – Francia del 7 gennaio 1992 (GU n. 18 del 23.01.1992 in vigore dal 01.05.1992)
- Convenzione internazionale contro la doppia imposizione Italia – Spagna del 29 settembre 1980 (GU n. 292 del 23.10.1980 in vigore dal 24.11.1980)
- Testo Unico delle Imposte Dirette (TUIR): D.P.R. n. 917/1986
- Testo Unico Imposta di Registro: D.P.R. n. 131/1986
- D.Lgs. n. 23/2011 e s.m.i. (Federalismo Fiscale Municipale);
- Legge n. 147/2013 art. 1 commi 639 e ss. (Istituzione IUC);
- Legge n. 266/2005 art. 1 comma 496 (Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di immobili).

RESIDENZA PERSONA FISICA

CONVENZIONI INTERNAZIONALI PER EVITARE LA DOPPIA IMPOSIZIONE

- ART. 4 – RESIDENT
- TIE BREAK RULES:
  - ✓ IMMOBILE QUALE ABITAZIONE PERMANENTE A DISPOSIZIONE
  - ✓ CENTRO DI INTERESSI VITALI
  - ✓ SOGGIORNO ABITUALE
  - ✓ NAZIONALITA’
  - ✓ GLI STATI MEMBRI RISOLVONO DI COMUNE ACCORDO

TASSAZIONE PFNR in ITALIA

COME LE PERSONE FISICHE RESIDENTI, MA:

- No deduzioni per contributi previdenziali versati
- No detrazioni per carichi di famiglia
- No detrazioni spese sanitarie, veterinarie, funebri
- No detrazioni spese istruzione
- No detrazioni premi assicurativi (vita)
- No detrazioni e deduzioni per molte erogazioni liberali (ONLUS, Ricerca...)

IMMOBILI: TASSAZIONE PFNR

OECD MODEL: ART. 6 «IMMOVABLE PROPERTY»

- IMMOBILI come definiti dalla legge dello stato dove sono situati
- DIRITTO DI TASSARE **anche** da parte dello STATO DELLA FONTE
- REDDITO sia da UTILIZZO DIRETTO (su base catastale se prevista) sia da CONCESSIONE IN USO A TERZI

NORMA INTERNA: TAX COME PERSONA FISICA RESIDENTE

- Tassazione catastale del reddito fondiario
- Tassazione dei proventi da locazione e da concessone di altri diritti di godimento

IMMOBILI: TAX DIRETTA

TASSAZIONE CATASTALE

- Rendita catastale
- Coefficienti di rivalutazione (5%)
- Giorni e percentuale di possesso
- Usufrutto e altri diritti reali
- **Effetto sostitutivo IMU**

REDDITO DA LOCAZIONE

- Tassazione progressiva del reddito percepito, ridotto del 5%
- Nessun effetto sostitutivo IMU
- Effetto di cumulo con altri redditi ma possibilità di beneficiare delle detrazioni

IMMOBILI: TAX DIRETTA (2)

DETRAZIONI

- NO abitazione principale
- NO detrazione interessi su mutuo o su leasing immobiliare per acquisto abitazione principale
- SI detrazioni per ristrutturazione edilizia e risparmio energetico, acquisto immobili interamente ristrutturati, acquisto box autorimessa da impresa costruttrice
- SI detrazioni spese di manutenzione beni soggetti a regime vincolistico

ALTERNATIVA: LA TASSAZIONE FORFETARIA

- ALIQUOTA «CEDOLARE SECCA» AL 21%
- SOLO contratti di locazione AD USO ABITATIVO
- NO tassazione progressiva e NO detrazioni

ALIQUOTE DI TASSAZIONE

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF):

SCAGLIONI		ALIQUOTA
-	15.000,00	23%
15.000,00	28.000,00	27%
28.000,00	55.000,00	38%
55.000,00	75.000,00	41%
75.000,00	oltre	43%

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' (IRES): 27,5% (24% dal 1/1/2017)

IMPOSTA DI REGISTRO: 9%

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA): 10% o 22%

IMMOBILI: TAX INDIRETTA

IMPOSTA MUNICIPALE SUGLI IMMOBILI (IMU)

- Rendita catastale
- Coefficienti di moltiplicazione diversi da quelli per imposizione diretta
- Aliquota fissata dalla normativa statale, con margini di modifica per gli Enti Locali: per gli IMMOBILI DIVERSI DALL'ABITAZIONE PRINCIPALE
  - Aliquota statale = 0,76%
  - Comuni = +/- 0,3%

    → **minimo 0,46% massimo di 1,06%.**

IMMOBILI: TAX INDIRETTA (2)

TASSA PER I SERVIZI INDIVISIBILI (TASI)

- IMMOBILI E AREE EDIFICABILI (NO TERRENI AGRICOLI)
- BASE IMPONIBILE = IMU
- ALIQUOTA STATALE 1 PER MILLE = 0,1%
- I COMUNI POSSONO RIDURRE LA TASI SINO AD AZZERARLA

TASSA RIFIUTI (TARI)

- DETERMINAZIONE A CARICO DI CIASCUN COMUNE

ESEMPIO DI TASSAZIONE II.DD.

CONFRONTO CARICO FISCALE IMMOBILE LOCATO, CON SPETTANZA DI DETRAZIONI FISCALI E POSSIBILITA' OPZIONE CEDOLARE SECCA

Tassazione ORDINARIA, in assenza di altri redditi		Tassazione in regime di CEDOLARE SECCA	
REDDITO	**50.000,00**	**REDDITO**	**50.000,00**
IMPOSTA LORDA	**15.320,00**	**TAX CEDOLARE**	**10.500,00**
RISTRUTTURAZ.	4.800,00		
RISPARMIO ENER.	6.240,00		
NETTO	**4.280,00**	**NETTO**	**10.500,00**

TERRENI

REDDITO IMPONIBILE

- Reddito dominicale
- Coefficienti di rivalutazione
- Reddito agrario
- Effetto sostitutivo IMU soltanto sul reddito dominicale
- TERRENI AGRICOLI AFFITTATI: NO EFFETTO SOSTITUTIVO IMU

IMMOBILI: CAPITAL GAINS

OECD MODEL: ART. 13 «CAPITAL GAINS»

- **tassazione concorrente** Stato DELLA FONTE – Stato DELLA RESIDENZA
- Immobili posseduti da imprese: la plusvalenza entra a far parte del reddito di impresa SE asset posseduto da STABILE ORGANIZZAZIONE, altrimenti trattamento isolato come per PFNR

NORMA INTERNA

- In Italia tassazione del capital gain su vendita di immobili, SE **posseduti da meno di cinque anni** da parte di PFNR (E TRATTAMENTO ISOLATO)
- Tassazione sempre in caso di immobili posseduti da imprese

Problemi di doppia imposizione, di diversità della base imponibile, e di doppia esenzione (non tassazione)

IMMOBILI: CAPITAL GAINS (2)

Art. 13 par. 4 OECD MODEL: CAPITAL GAIN SU PARTECIPAZIONI IN SOCIETA' «IMMOBILIARI»

- Deroga al criterio generale → **tassazione concorrente**
- **Criteri qualificatori**: comparazione del valore degli immobili sul valore dell'attivo
- E' una **clausola antiabuso**, assente nelle Convenzioni ITALIA – FRANCIA e ITALIA – SPAGNA

MA

FRANCIA: RECEPIMENTO NEL PROTOCOLLO AGGIUNTIVO DEL 1992 CON PARTICOLARITA'

SPAGNA: NESSUN RECEPIMENTO → TASSAZIONE SOLO NELLO STATO DELLA RESIDENZA

CESSIONE DI IMMOBILE: ESEMPIO DI TASSAZIONE

CESSIONE DI IMMOBILE ENTRO I 5 ANNI DALL'ACQUISTO.

Cessione immobile commerciale detenuto da PFNR		Cessione immobile detenuto in SOCIETA' con distribuzione	
REDDITO	**300.000,00**	**REDDITO LORDO**	**480.000,00**
IMPOSTA SOSTITUTIVA	**60.000,00**	**IMPOSTA IRES**	**132.000,00**
		REDDITO DISTRIBUIBILE	1.368.000,00
		REDDITO IRPEF	83.530,00
		IMPOSTA IRPEF	**29.088,00**
NETTO DISPONIBILE	**1.440.000,00**	**NETTO DISPONIBILE**	**1.338.912,00**

Dopo i 5 ANNI la tassazione sulla PFNR si azzera.

LA DOPPIA IMPOSIZIONE

ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE GIURIDICA:

- **SPAGNA** – ART. 22 CONVENZIONE: CRITERIO DEL CREDITO DI IMPOSTA, IN PROPORZIONE ALLA IMPOSTA CHE LO STATO DELLA RESIDENZA CALCOLA SUI REDDITI PROVENIENTI DALLO STATO DELLA FONTE
- **FRANCIA** – ART. 24 CONVENZIONE: CRITERIO MISTO CREDITO DI IMPOSTA/ESENZIONE
  - CREDITO DI IMPOSTA PER I CAPITAL GAINS DA PARTECIPAZIONE IN SOCIETA' IMMOBILIARI
  - ESENZIONE (PARTICOLARITA') PER I REDDITI IMMOBILIARI E PER I CAPITAL GAINS IMMOBILIARI DIRETTI

DIRITTO DELL'UE

COME VENGONO INFLUENZATE LE LEGISLAZIONI NAZIONALI DAL DIRITTO COMUNITARIO (SOVRAORDINATO)?

- IMPOSTE DIRETTE: non armonizzate, ma processo di lento «avvicinamento» del diritto positivo
- RUOLO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA: rispetto dei Principi Fondamentali
  - **PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE**
  - ALTRI PRINCIPI FONDAMENTALI: **LIBERTA' DI STABILIMENTO; LIBERA CIRCOLAZIONE DI PERSONE E CAPITALI**.

BLuStudio

Broglia-Longoni
Dottori Commercialisti

MILANO
Viale Emilio Caldara, 33
20122 – ITALIA
Tel. +39 02 54102434
Fax +39 02 54012300
www.blustudio.it

AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA

Gracias por su atención