

LA TASSAZIONE DEI REDDITI TRANSNAZIONALI

Prof. Roberto Belotti



1.1) Tassazione dei residenti per i redditi prodotti all'estero (worldwide taxation)

Il nostro paese, come la maggior parte dei sistemi fiscali delle economie avanzate, tassa i soggetti residenti su tutti i redditi ovunque prodotti (sia prodotti in Italia che all'estero) mentre assoggetta a tassazione i non residenti solo sui redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato (articolo 3 comma 1 Tuir).

Quindi i non residenti vengono tassati in Italia solo per i redditi prodotti nel nostro paese mentre, per i residenti, sono imponibili tutti redditi prodotti, quale che sia la fonte, italiana o estera.

Un soggetto residente in Italia che consegue dei redditi in uno Stato estero che si considerano ivi tassati in base alla legislazione di detto Stato, è soggetto alla *tassazione concorrente* di entrambi gli Stati, mentre, come anzidetto, un soggetto non residente che ritrae redditi imponibili in Italia (ai sensi dell'articolo 23 Tuir) è soggetto alla tassazione sui medesimi redditi sia in Italia che nel proprio Stato di residenza.



1.1) Tassazione dei residenti per i redditi prodotti all'estero (worldwide taxation)

I mezzi previsti per la riduzione o l'eliminazione della doppia imposizione internazionale, sono i seguenti:

1. *non imponibilità* di taluni redditi in capo ai non residenti per norma interna (tassati in questo modo nel solo stato di residenza e non in quello della fonte del reddito);
2. *non imponibilità* di taluni redditi in capo ai non residenti per *Convenzione internazionale* (tassati in questo modo nel solo stato di residenza e non in quello della fonte del reddito);
3. previsione di ritenute alla fonte di ammontare ridotto rispetto alla norma interna da parte di *Convenzione internazionale*;
4. eliminazione dell'obbligo di ritenuta nei rapporti intracomunitari da parte di *Direttive europee* (il reddito è tassato nel solo Stato di residenza del percipiente);
5. *credito d'imposta* per le imposte pagate all'estero da scomputare dalle imposte italiane (articolo 165 Tuir).

Domanda 1: come vengono tassati i redditi dei residenti?

Domanda 2: i redditi dei non residenti vengono tassati esclusivamente nel paese della fonte?



1.2) Tassazione dei non residenti per i redditi prodotti in Italia

I non residenti sono tassati in Italia solo sui redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 23 Tuir (artt. 151 e 152 per società ed enti commerciali).

L'articolo 23 Tuir suddivide i redditi prodotti in Italia dei non residenti in due categorie:

- a) redditi imponibili dei non residenti a *determinate condizioni* (ad esempio i redditi di lavoro autonomo si devono riferire ad attività esercitate in Italia, articolo 23 comma 1 Tuir);
- b) redditi imponibili dei non residenti per *presunzione assoluta* che si considerano prodotti in Italia se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti in Italia oppure da stabili organizzazioni di soggetti non residenti (articolo 23 comma 2 Tuir).

La seguente tabella rappresenta in maniera schematica le condizioni sub a) e b).

Domanda 3: come vengono distinti nell'articolo 23 Tuir i redditi prodotti dai non residenti?

| Redditi imponibili al ricorrere di determinate condizioni, esplicitate per ciascuna fattispecie | Redditi sempre imponibili se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da S.O. di soggetti non residenti |
|--|---|
| Redditi fondiari derivanti da terreni o fabbricati situati nel territorio dello Stato (lett. a). | Pensioni, assegni ad esse assimilati e indennità di fine rapporto di cui alle lett. a), c), d), e) e f) del co. 1 dell'art. 16. |
| 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 (lett. b). | Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lett. c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del co. 1 dell'art. 47 ³ . |
| Redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 50 (lett. c). | 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. |

1.2) Tassazione dei non residenti per i redditi prodotti in Italia

| Redditi imponibili al ricorrere di determinate condizioni, esplicitate per ciascuna fattispecie | Redditi sempre imponibili se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da S.O. di soggetti non residenti |
|--|---|
| Redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato (lett. d). | Compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato. |
| Redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni (lett. e). | |
| <p>Redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti (lett. f), con esclusione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • delle plusvalenze di cui alla lett. c-bis) del co. 1, dell'art. 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute; • delle plusvalenze di cui alla lett. 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 provenienti da depositi e conti correnti; • dei redditi di cui alle lett. c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati). | |
| Redditi di cui agli artt. 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti (lett. g). | |



Redditi dei non residenti imponibili in Italia al ricorrere di determinate condizioni

- I redditi fondiari derivanti dal possesso di terreni e fabbricati situati nel territorio dello Stato si considerano *prodotti in Italia* (articolo 23 comma 1 lettera a) Tuir).

Il *modello OCSE* di convenzione contro le doppie imposizioni stabilisce la *tassazione concorrente* fra lo Stato di residenza del titolare del reddito fondiario e lo Stato in cui è situato l'immobile (non garantendo ristoro della doppia imposizione).

- I redditi di capitale dei non residenti sono considerati imponibili in Italia se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni di non residenti (articolo 23 comma 1 lettera b) Tuir); sono esclusi gli interessi derivanti da depositi e conti correnti bancari ed alcuni redditi di capitale (in quest'ultimo caso solo se percepiti da soggetti residenti in paesi *white list*) come risulta dal prospetto che segue.

| Esenzioni per i redditi finanziari percepiti dai non residenti | | |
|--|---|--|
| Tipologia di reddito | Soggetti a cui è accordata l'esenzione | Attestazione della residenza fiscale estera |
| Interessi dei conti correnti e dei depositi bancari e postali (art. 23 co. 1 lett. b) del TUIR). | Tutti i soggetti non residenti. | Dichiarazione in forma libera del percipiente. |
| <i>Capital gain</i> "non qualificati" realizzati su partecipazioni, obbligazioni e altri titoli quotati nei mercati regolamentati (art. 23 co. 1 lett. f) del TUIR). | | |
| Interessi delle obbligazioni dei grandi emittenti, quali banche e società quotate, e dei titoli di Stato (art. 6 del DLgs. 239/96). | Soggetti residenti in Stati appartenenti alla <i>white list</i> . | Dichiarazione del percipiente utilizzando lo schema contenuto nel DM 12.12.2001, o in forma libera, purché siano forniti gli stessi dati nella medesima sequenza (circ. Agenzia delle Entrate 1.3.2002 n. 23). |
| Interessi dei conti correnti e dei depositi diversi da quelli bancari e postali (es. taluni proventi da <i>cash pooling</i>), rendite e prestazioni annue perpetue, compensi per la prestazione di fidejussione, proventi derivanti da riporto e pronti contro termine su titoli e valute o dal mutuo di titoli garantito (art. 26-bis del DPR 600/73). | | |
| Proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni (non immobiliari) italiani, con esclusione della quota parte eventualmente maturata quando il soggetto aveva la residenza fiscale in Italia (art. 26-quinquies co. 5 del DPR 600/73). | | |
| <i>Capital gain</i> "non qualificati" realizzati su partecipazioni, obbligazioni e altri titoli non quotati nei mercati regolamentati (art. 5 co. 5 del DLgs. 461/97). | | |



Redditi dei non residenti imponibili in Italia al ricorrere di determinate condizioni

Il *modello OCSE* di convenzione contro le doppie imposizioni prevede di regola l'assoggettamento a ritenuta alla fonte degli interessi e dei dividendi in *misura ridotta* rispetto a quella ordinaria.

Le *direttive comunitarie* invece prevedono (a particolari condizioni) l'esenzione da ritenuta in uscita per i flussi di interessi, royalties e dividendi nei rapporti fra gruppi transnazionali.

- I *redditi da lavoro dipendente e assimilati* dei non residenti si considerano prodotti in Italia se prestati nel territorio dello Stato (articolo 23 comma 1 lettera c) Tuir).

Il *modello OCSE* di convenzione contro le doppie imposizioni prevede la tassazione del reddito di lavoro dipendente nello Stato in cui viene esercitata l'attività oltre che nello Stato di residenza del percipiente (articolo 15 modello OCSE) salvo che la permanenza in Italia si protragga per un periodo limitato di tempo, nel qual caso, la tassazione avviene solo nello Stato di residenza del soggetto.

- I *redditi di lavoro autonomo* dei non residenti si considerano prodotti in Italia se derivano da un'attività esercitata nel territorio dello Stato (articolo 23 comma 1 lettera d) Tuir); in questa ipotesi il soggetto che eroga il reddito relativamente alla prestazione resa nel territorio dello Stato opera una ritenuta del 30% a titolo d'imposta (articolo 25 comma 2 d.p.r. 600/73).



Redditi dei non residenti imponibili in Italia al ricorrere di determinate condizioni

Il *modello OCSE* di convenzione contro le doppie imposizioni prevede la tassazione del reddito di lavoro autonomo nel solo Stato di residenza della persona salvo che il professionista non disponga nell'altro Stato di una base fissa per l'esercizio della propria attività, nel qual caso sussiste la *tassazione concorrente* di entrambi gli Stati (articolo 7 modello OCSE).

- I *redditi d'impresa* derivanti dall'esercizio di un'attività commerciale nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione sono tassati secondo le disposizioni in materia di reddito d'impresa (articolo 23 comma 1 lettera e) Tuir).

Il *modello OCSE* di convenzione contro le doppie imposizioni prevede la tassazione del reddito d'impresa nel solo Stato di residenza salvo che l'impresa non disponga nell'altro Stato di una stabile organizzazione, nel qual caso, sussiste la tassazione concorrente di entrambi gli Stati (articolo 7 modello OCSE).

- I *redditi diversi* dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato se derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato oppure da beni che si trovano nel medesimo territorio (ivi comprese azioni e obbligazioni; articolo 23 comma 1 lettera f) Tuir). Per espressa previsione sono inoltre imponibili le cessioni a titolo oneroso di *partecipazioni qualificate* in società residenti mentre ne sono escluse i) le plusvalenze derivanti dalla cessione di *partecipazioni non qualificate* negoziate nei mercati regolamentati nonché ii) le plusvalenze relative a *partecipazioni non qualificate* non quotate solo se il percipiente ha residenza in uno Stato *white list*.

| Partecipazioni | Quotate | Non quotate |
|-----------------|----------------|--|
| Qualificate | Imponibili | Imponibili |
| Non qualificate | Non imponibili | Residenti <i>white list</i> : non imponibili Residenti non <i>white list</i> : imponibili |



Redditi dei non residenti imponibili in Italia al ricorrere di determinate condizioni

Il *modello OCSE* di convenzione contro le doppie imposizioni prevede che le plusvalenze siano assoggettate a tassazione “nel solo Stato contraente ove è residente il cedente” (articolo 13 par. 5 modello OCSE) garantendo quindi l’esenzione in Italia per i non residenti con riferimento a tutte le tipologie di plusvalenze realizzate, qualificate o non qualificate.

- I redditi da partecipazione in società di persone o società di capitali trasparenti residenti, imputabili ai soci indipendentemente dalla percezione, sono assoggettati a tassazione nel territorio dello Stato.

Vale il seguente prospetto di sintesi:

| Luogo in cui è situato il bene | Luogo di esercizio dell'attività | Residenza del soggetto che eroga il reddito |
|---|---|--|
| Redditi fondiari, imponibili se l'immobile si trova in Italia. Redditi diversi, imponibili se derivano da beni che si in Italia. | Redditi di lavoro dipendente e assimilato, imponibili se il lavoro è prestato in Italia. Redditi di lavoro autonomo, imponibili se l'attività è esercitata in Italia. Redditi d'impresa, imponibili se l'attività è esercitata in Italia (mediante S.O.). Redditi diversi, imponibili se le attività sono svolte in Italia o se i beni si trovano in Italia. | Redditi di capitale, imponibili se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da S.O. di soggetti non residenti. Redditi imputati per trasparenza, se la società è residente in Italia. |

Domanda 4: qual è il rapporto fra i criteri di tassazione dei redditi dei non residenti disposto dall'articolo 23 Tuir ed il modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni?



Redditi dei non residenti imponibili in Italia al ricorrere di determinate condizioni

I *criteri di tassazione* dei redditi dei non residenti prodotti in Italia, devono essere coordinati con quelli previsti dalle *convenzioni contro le doppie imposizioni* stipulate dall'Italia che, qualora conformi al modello OCSE, sono riassunte di seguito:

| Redditi | Criterio di territorialità |
|---|--|
| Redditi immobiliari | Tassati in entrambi gli Stati. |
| Redditi di lavoro dipendente (privato) | Tassati in entrambi gli Stati (eccezione: tassati nel solo Stato di residenza al verificarsi di particolari condizioni). |
| Redditi di lavoro dipendente (pubblico) | Tassati nel solo Stato che paga le remunerazioni al lavoratore. |
| Compensi amministratori | Tassati in entrambi gli Stati. |
| Interessi | Tassati in entrambi gli Stati, ma con aliquote ridotte (10% - 15%) nello Stato della fonte. |
| Dividendi | |
| Royalties | Tassate nel solo Stato di residenza del percipiente (eccezioni per le Convenzioni firmate dall'Italia). |
| Plusvalenze immobiliari | Tassate in entrambi gli Stati. |
| Plusvalenze finanziarie | Tassate nel solo Stato di residenza del cedente (talune eccezioni per le partecipazioni in società immobiliari). |
| Reddito di lavoro autonomo | Tassati nel solo Stato di residenza, a meno che sussista una S.O. (base fissa). |
| Reddito d'impresa | |
| Altri redditi | Tassati nel solo Stato di residenza del percipiente. |



Redditi dei non residenti imponibili in Italia per presunzione assoluta

Secondo l'articolo 23 comma 2 Tuir sono sempre imponibili in Italia, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti:

- Le pensioni, gli assegni ad essi assimilati e le indennità di fine rapporto;
- il trattamento di fine rapporto e indennità equipollenti;
- le indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente tra cui i compensi per gli uffici di amministratore, sindaco o revisore;
- i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico.

Questi redditi sono attratti a tassazione in Italia per il solo fatto di essere erogati dai soggetti indicati nella norma, a nulla rilevando il luogo in cui sono effettuate le prestazioni o il luogo in cui si trovano i beni dai quali i redditi traggono origine; anche in questo caso i redditi individuati secondo i criteri di territorialità dell'articolo 23 comma 2 Tuir devono essere *coordinati* con quelli previsti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.



Determinazione del reddito delle persone fisiche non residenti in Italia

Nei confronti delle *persone fisiche* non residenti l'imposta (Irpef) si applica sul *reddito complessivo* costituito dai soli redditi che si considerano prodotti in Italia ai sensi dell'articolo 23 Tuir nonché dei redditi soggetti alla tassazione separata (le regole sono le medesime previste per i soggetti residenti salvo sensibili riduzioni in termini di oneri deducibili e detraibili).



Determinazione del reddito delle persone giuridiche non residenti in Italia

Le società di capitali e le società di persone non residenti che producono redditi imponibili in Italia, sono soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES con aliquota 24%). In particolare:

1. se la società o ente non residente non ha in Italia una *Stabile Organizzazione* il reddito complessivo è rappresentato dalla somma di tutti redditi (determinati secondo le disposizioni Irpef relative alle singole categorie a cui appartengono) che si considerano imponibili in Italia ai sensi dell'articolo 23 Tuir ad esclusione dei redditi esenti da imposta e dei redditi soggetti ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva (articolo 151 comma 1 Tuir);
2. se la società o ente non residente dispone in Italia di una *Stabile Organizzazione* il reddito complessivo della S.O. è determinato in base alle disposizioni IRES proprie delle società commerciali residenti.

Nella maggior parte dei casi i soggetti non residenti senza S.O. in Italia assolvono le imposte italiane a mezzo delle ritenute d'imposta previste dal d.p.r. 600/73; in questo caso non è dovuta la dichiarazione dei redditi in Italia in quanto tali redditi, pur territorialmente rilevanti in Italia, non concorrono alla formazione della base imponibile Ires. A titolo esemplificativo le ritenute sono previste:

- dall'articolo 25 d.p.r. 600/73 per i redditi di lavoro autonomo e le royalties;
- dell'articolo 26 d.p.r. 600/73 per gli interessi;
- dall'articolo 27 d.p.r. 600/73 per i dividendi.

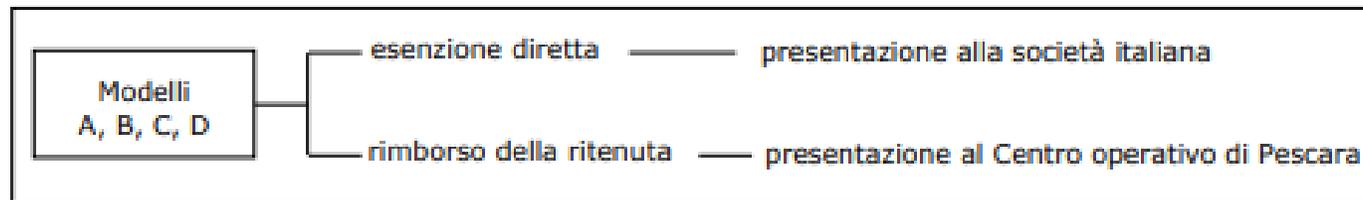
Domanda 5: è possibile tratteggiare una sintesi fra i criteri di determinazione del reddito delle persone fisiche non residenti e quello delle persone giuridiche o enti non residenti?



1.3) Esenzioni concesse da norma interna, da norma convenzionale e dalle Direttive comunitarie

Per i non residenti, l'esenzione dalle imposte italiane (nella sostanza la non applicazione delle ritenute) o l'assoggettamento alle stesse con aliquote ridotte, è condizionato alla presentazione al sostituto d'imposta di una documentazione che attesti la sussistenza delle condizioni affinché si possa applicare il regime di favore previsto dall'Ordinamento interno, dalle Convenzioni oppure dalle Direttive comunitarie.

La medesima documentazione può essere presentata *ex post* all'Agenzia delle Entrate (Centro operativo di Pescara) per il rimborso dell'imposta già prelevata.



1.3) Esenzioni concesse da norma interna, da norma convenzionale e dalle Direttive comunitarie

Esenzioni concesse ai non residenti da norma interna

L'esenzione sugli interessi dei conti correnti, dei depositi bancari e sui *capital gain* "non qualificati" realizzati su partecipazioni, obbligazioni e altri titoli quotati nei mercati regolamentati è concessa a tutti i non residenti mediante dichiarazione redatta in carta libera (il beneficiario deve dichiarare di non essere residente in Italia; circolare n. 23 del 1° marzo 2002).

Esenzioni concesse da norma interna ai residenti white list

Per tutta una serie di redditi diversi di natura finanziaria l'esenzione da ritenuta italiana è subordinata alla residenza del percipiente in uno Stato appartenente alla white list di cui al D.M. 4/09/96 (schema contenuto nel Dm 12/12/01).



Esenzioni oppure aliquote ridotte concesse dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni

Gli adempimenti richiesti per ottenere i benefici delle *Convenzioni internazionali* così come l'esenzione dalle ritenute previste dalle *Direttive comunitarie* prevedono la compilazione (prov. Agenzia del 10/07/13 n. 84404) dei seguenti modelli:

1. modelli A, B, C e D che devono essere utilizzati dai non residenti che hanno prodotto redditi in Italia;
2. modello di attestazione della residenza fiscale in Italia (per accedere ai benefici della convenzione) che deve essere utilizzato dai soggetti residenti che hanno prodotto redditi all'estero.

I modelli sono presentati al sostituto d'imposta italiano se viene richiesto l'esonero dall'imposta italiana o la sua riduzione prevista dal trattato, ovvero all'Agenzia se l'imposta è stata prelevata in misura superiore a quella convenzionale e se ne vuole chiedere il rimborso.



Esenzioni concesse dalle direttive comunitarie

Per beneficiare della Direttiva “*madre-figlia*” per i dividendi (direttiva 2011/96/UE) e della direttiva *interessi e canoni nonché royalties* (direttiva 2003/49/CE) sono stati approvati i modelli E ed F (prov. Agenzia del 10/07/13 n. 84404) che condividono il frontespizio con i modelli A, B, C, e D relativi alla richiesta dei benefici previsti dalle convenzioni.

I modelli E ed F, muniti dell’attestazione di residenza fiscale rilasciata dall’Amministrazione fiscale estera, sono compilati in due copie i) la prima viene conservata dal beneficiario non residente ii) la seconda va consegnata alla controparte italiana o al centro operativo di Pescara (nel caso di rimborso della ritenuta entro 48 mesi dalla data in cui è stata operata).

Domanda 6: cosa si intende concretamente per esenzioni disposte da norme interne, da convenzioni oppure dalle direttive comunitarie?

