

LA TASSAZIONE DEI REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO DA SOGGETTI RESIDENTI

RIEPILOGANDO (1/2)

I PRINCIPI GENERALI DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- Fonti del diritto tributario internazionale
 - Diritto tributario nazionale
 - Diritto comunitario
 - Convenzioni internazionali
- Introduzione al Modello OCSE
 - Finalità
 - Convenzioni italiane

RIEPILOGANDO (2/2)

LA RESIDENZA FISCALE

- Persone fisiche (art. 2 Tuir)
 - Per la maggior parte del periodo d'imposta
 - Iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, oppure
 - Domicilio nel territorio dello Stato, oppure
 - Residenza ai sensi del codice civile nel territorio dello Stato
- Persone giuridiche (art. 73 Tuir)
 - Per la maggior parte del periodo d'imposta
 - Sede legale nel territorio dello Stato, oppure
 - Sede dell'amministrazione nel territorio dello Stato, oppure
 - Oggetto principale nel territorio dello Stato
 - Esterovestizione

PROGRAMMA DELLA LEZIONE

- La doppia imposizione giuridica ed economica
- Il principio della tassazione dell'utile mondiale
- Le misure per l'eliminazione della doppia imposizione internazionale nelle convenzioni concluse dall'Italia
- Normativa interna: esclusione dall'imponibile per i soggetti IRES
- Normativa interna: credito d'imposta per le imposte pagate all'estero
- L'esclusione da IRAP del valore della produzione conseguito tramite una stabile organizzazione estera

DOPPIA IMPOSIZIONE GIURIDICA ED ECONOMICA (1/4)

- Doppia imposizione
 - Giuridica
 - medesimo reddito, tassato due o più volte, in capo al medesimo soggetto
 - Economica
 - medesimo reddito, tassato due o più volte, in capo a soggetti diversi
 - Interna ed internazionale

DOPPIA IMPOSIZIONE GIURIDICA ED ECONOMICA (2/4)

- Operazioni internazionali
- Rischio di doppia tassazione
 - Paese di residenza vs. Paese della c.d. fonte
 - Rimedi contro la doppia tassazione
 - Tassazione esclusiva nel Paese della fonte
 - Tassazione esclusiva nel Paese di residenza
 - Doppia tassazione con credito per imposte estere
 - Normativa interna vs. trattati contro le doppie imposizioni
 - Normativa UE (direttive, regolamenti, Corte di Giustizia)

DOPPIA IMPOSIZIONE GIURIDICA ED ECONOMICA (3/4)

- Meccanismo di tassazione
 - Inclusione del reddito estero nel reddito complessivo
 - Ricavi diretti
 - Reddito stabile organizzazione all'estero
 - Interessi
 - Royalties
 - Esenzione
 - Dividendi
 - Plusvalenze

DOPPIA IMPOSIZIONE GIURIDICA ED ECONOMICA (4/4)

- Redditi vendita beni e prestazione servizi
 - In presenza di stabile organizzazione e inclusione nel reddito nel Paese di residenza
- Interessi, royalties, dividendi, servizi (alcuni):
 - In presenza di ritenute nel Paese della fonte e inclusione nel reddito nel Paese di residenza
- Reddito d'impresa di società estere
 - In assenza di esenzione o credito d'imposta pieno nel Paese di residenza
- Doppia tassazione giuridica vs economica

LE MISURE PER L'ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE NELLE CONVENZIONI CONCLUSE DALL'ITALIA (1/5)

- Oltre 80 trattati bilaterali in vigore
 - http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm
- L'Italia ha finora adottato prevalentemente il Modello OCSE del 1963 su diverse problematiche significative, ad esempio:
 - Royalties su beni immateriali
 - Locazione beni mobili
 - Attività ausiliarie ai fini della stabile organizzazione
- Modello e Commentario OCSE sono pertanto solo una guida all'interpretazione
- L'esame delle regole da applicare deve basarsi sullo specifico trattato con il Paese controparte
- I c.d. protocolli al trattato

LE MISURE PER L'ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE NELLE CONVENZIONI CONCLUSE DALL'ITALIA (2/5)

- Funzione dei trattati
 - Ripartire il carico fiscale sulle operazioni transfrontaliere tra il Paese della Fonte ed il Paese di residenza
- Principi generali sulla ripartizione imposte nel Modello OCSE
 - Definizione di stabile organizzazione
 - Tassazione locazione beni mobili come reddito d'impresa
 - Per l'Italia sono *royalties*
 - Ritenute ridotte sui dividendi (5%-15% come regola)
 - Ritenuta max. 10% su interessi
 - Esenzione ritenuta su prestazioni di servizi
 - Esenzione da ritenute sulle *royalties* su beni immateriali
 - L'Italia applica ritenute ridotte ai sensi dei trattati
- Il Modello OCSE favorisce il Paese di residenza o della fonte?
 - Differenze con il Modello ONU

LE MISURE PER L'ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE NELLE CONVENZIONI CONCLUSE DALL'ITALIA (3/5)

- Normativa interna
 - Credito imposte estere
 - Art. 165 TUIR
- Trattati italiani
 - Credito imposte estere
 - Art. 23B OCSE
- C.d. *Tax Sparing Credit*
 - In alcuni trattati, tipicamente Sud America e Paesi in via di sviluppo

LE MISURE PER L'ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE NELLE CONVENZIONI CONCLUSE DALL'ITALIA (4/5)

- I trattati italiani si basano sul c.d. Modello OCSE ma N.B.
 - Il Modello OCSE è in continua evoluzione ed aggiornamento
 - Modello del 1963
 - Modello del 1977
 - Modello del 1992
 - Altre modifiche più recenti (2000, 2003, 2005, 2008 e 2010)
 - Le modifiche riguardano anche e soprattutto il commentario al Modello che contiene le interpretazioni concordate dai Paesi aderenti all'OCSE con possibili riserve ed eccezioni da parte dei singoli Paesi

LE MISURE PER L'ELIMINAZIONE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE NELLE CONVENZIONI CONCLUSE DALL'ITALIA (5/5)

- Ipotesi di doppia imposizione nel Modello OCSE
 - Entrambi gli Stati contraenti assoggettano la medesima persona a tassazione su base mondiale (applicazione art. 4 OCSE)
 - La persona è residente di uno Stato contraente e produce reddito nell'altro Stato contraente ed entrambi gli Stati contraenti assoggettano a tassazione quel reddito (applicazione art. 23 OCSE)
 - Entrambi gli Stati contraenti assoggettano a tassazione per lo stesso reddito la medesima persona residente di uno Stato terzo (applicazione art. 23 OCSE)



NORMATIVA INTERNA: L'ESCLUSIONE DALL'IMPONIBILE PER I SOGGETTI IRES (1/2)

- Dividendi (art. 89 Tuir)
 - Esclusione per il 95% dalla base imponibile, anche per i dividendi di fonte estera
 - Eccezioni
 - Tassati al 100% se dedotti nel paese del pagatore (“*anti-hybrid rule*”)
 - Dividendi provenienti da *black list* tassati al 100% anche se distribuiti da società interposta non *black list* salvo *ruling* CFC positivo basato su esimente *b*) (75% reddito CFC prodotto/tassato in paese a fiscalità ordinaria)

NORMATIVA INTERNA: L'ESCLUSIONE DALL'IMPONIBILE PER I SOGGETTI IRES (2/2)

- Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni (art. 87 Tuir)
 - Plusvalenze da cessione di partecipazioni, anche in società non residenti, esenti al 95%
 - Requisiti
 - *Holding period* (12 mesi), immobilizzazioni finanziarie (primo bilancio), commercialità (3 anni), non *black list* (3 anni)
 - In caso di partecipazioni in società holding i requisiti della commercialità e della non *black list* devono riscontrarsi nelle società indirettamente partecipate che rappresentano la maggior parte del patrimonio della partecipante
 - Eccezioni
 - Partecipazioni in *black list* salvo *ruling* CFC con esimente *b*) (75% reddito CFC prodotto/tassato in paese a fiscalità ordinaria) sin dall'inizio del periodo di possesso

NORMATIVA INTERNA: CREDITO D'IMPOSTA PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO (1/3)

- Credito d'imposta per le imposte pagate all'estero (art. 165 Tuir)
 - Formazione del reddito complessivo
 - Detrazione dell'imposta estera dall'imposta italiana *“fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione”*
 - Imposte pagate all'estero a titolo definitivo su tali redditi
 - Stabile organizzazione / società controllate estere in caso di consolidato mondiale

NORMATIVA INTERNA: CREDITO D'IMPOSTA PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO (2/3)

- Redditi prodotti all'estero in relazione ai quali è riconosciuto credito d'imposta
 - Criterio di reciprocità con art. 23 Tuir
 - Luogo in cui è situato il bene
 - Luogo di esercizio dell'attività
 - Residenza di chi eroga il reddito

- Applicazione separata per ciascuno Stato estero (*per Country limitation*)

NORMATIVA INTERNA: CREDITO D'IMPOSTA PER LE IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO (3/3)

- Riportabilità del credito d'imposta
 - Reddito d'impresa / stabile organizzazione
 - *Carry-back* (8 esercizi)
 - *Carry-forward* (8 esercizi)

- Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata

L'ESCLUSIONE DA IRAP DEL VALORE DELLA PRODUZIONE CONSEGUITO TRAMITE UNA STABILE ORGANIZZAZIONE ESTERA

- Scomputo dalla base imponibile della quota di valore attribuibile alle attività produttive svolte all'estero (art. 12(1) Dlgs. 446/1997)
 - Stabile organizzazione all'estero di un soggetto residente