



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**

# **La tassazione delle Partnerships**

**Daniele Ascoli – Dottore Commercialista in Roma**



## Programma

- Le partnerships nel sistema italiano
- Residenza delle partnerships
- Profili fiscali delle partnerships italiane
- Profili fiscali delle partnerships estere
- Profili fiscali internazionali
- Casi pratici



## Le partnerships nel sistema italiano

- Società semplice – Articoli 2251 e ss., C.C.  
→ No attività commerciale
- Società in nome collettivo – Articoli 2291 e ss., C.C.  
→ Attività commerciali con responsabilità illimitata
- Società in accomandita semplice – Articoli 2313 e ss., C.C.  
→ Attività commerciale con responsabilità illimitata/limitata
- Associazione in partecipazione – Articoli 2549 e ss., C.C.
- Associazione tra professionisti – D.Lgs. 96/2001



## La residenza delle partnerships

- Articolo 5(3)(d) del TUIR:

*"si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato"*



## La residenza delle partnerships

- **Sede Legale**
  - Situazione giuridica desumibile dall'atto costitutivo o dallo statuto
- **Sede dell'Amministrazione**
  - Situazione di fatto desumibile dall'analisi di determinati fattori
- **Oggetto Principale**
  - Situazione giuridica desumibile dall'atto costitutivo (se esistente in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata) altrimenti situazione di fatto desumibile dal luogo di esercizio dell'attività



## La residenza delle partnerships

- **Sede dell'amministrazione**
  - Luogo in cui viene effettivamente esercitata la gestione amministrativa
  - Principali indizi di sede dell'amministrazione
    - Atti formali di amministrazione
    - Residenza degli amministratori
  - Direzione strategica vs. gestione ordinaria



## La residenza delle partnerships

- **Oggetto principale**
  - Articolo 73(4) del TUIR: attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati nella legge, atto costitutivo o statuto
- Situazione giuridica
  - Articolo 5(3)(d) del TUIR: atto costitutivo in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata
- Situazione di fatto
  - Articolo 5(3)(d) del TUIR: determinato in relazione all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato



## Profili fiscali delle partnerships italiane

- Non soggette ad IRPEF / IRES – principio di trasparenza
- Soggette ad IRAP
- Obblighi dichiarativi
- Soggetti passivi ai fini dell'accertamento





## Profili fiscali delle partnerships italiane

- Principio di trasparenza – Articolo 5(1) del TUIR
  - Determinazione base imponibile IRES a livello della società di persone
  - Reddito d'impresa / reddito di lavoro autonomo
  - Attribuzione del reddito imponibile/perdita in proporzione alla percentuale di attribuzione degli utili
  - Crediti e ritenute IRES sono attribuiti proporzionalmente ai soci



## Profili fiscali delle partnerships italiane

- Perdite fiscali riportabili a nuovo – applicazione norma ante riforma 2011
- Indeducibilità interessi passivi basata sul ROL – non applicabile (solo pro-rata generale)
- Limitazione utilizzo perdite – Articolo 101(6)
- Società non operative - applicabile
- Imposta sostitutiva – claw back provision



## Profili fiscali delle partnerships italiane

- Aiuto alla Crescita Economica:
  - ✓ Periodi d'imposta 2011-2013
  - ✓ SNC, SAS, imprenditori individuali in contabilità ordinaria
  - ✓ Patrimonio netto contabile come risultante al termine di ciascun esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010
  - ✓ 3% rendimento nozionale del capitale proprio
  - ✓ Deducibilità nei limiti del reddito imponibile della società
  - ✓ Eccedenza attribuita proporzionalmente ai soci (da scomputare dal rispettivo reddito d'impresa)
  - ✓ Non rileva ai fini del calcolo della progressività dell'aliquota



## Profili fiscali delle partnerships estere

- Soggetti passivi IRES – Articolo 73(1)(d) del TUIR
- Redditi prodotti nel territorio dello Stato – Articolo 23(g)
- Soggetti passivi IRAP solo se con stabile organizzazione in Italia



## Profili fiscali internazionali

- Le partnership a livello OCSE sono trattate
  - Il Report sull'applicazione del Modello di Convenzione OCSE alle partnerships ("The application of the OECD Model Convention to partnerships")
  - Nel Modello OCSE e relativo Commentario
    - Paragrafi 2-6.7 del Commentario all'Articolo 1
    - Paragrafi 2 e 10.1 del Commentario all'Articolo 3
    - Paragrafi 8.2-8.4 del Commentario all'Articolo 4
    - Paragrafo 19.1 del Commentario all'Articolo 5
    - Paragrafi 6.1-6.2 del Commentario all'Articolo 15
    - Articolo 23A(4) del Modello OCSE
    - Paragrafi 32.1-32.7, 56.1-56.3, 69.1-69.3 del Commentario all'Articolo 23



## Profili fiscali internazionali

- Definizione di partnership
  - Commentario OCSE: nessuna definizione
  - Report: “the references to partnerships in this report cover entities that qualify as such under civil or commercial law as opposed to tax law. The term ‘partnership’ does not imply anything about the tax treatment of the relevant entity and should not be confused with a reference to entities, whether partnerships or not, which are treated as transparent for tax purposes”



## Profili fiscali internazionali

- Definizione di persona ai fini dell'applicazione delle Convenzioni
  - OECD MC, Art. 3(1)(a): "The term person includes an individual, a company and any other body of persons"
  - OECD Commentary on Art. 3: "Partnerships will also be considered to be 'persons' either because they fall within the definition of 'company' or, where this is not the case, because they constitute other bodies of persons"



## Profili fiscali internazionali

- Definizione di partnership come soggetto passivo d'imposta (concetto di trasparenza)
  - Commentario OCSE: nessuna definizione
  - Para. 40 del Report: "For purposes of determining whether the partnership is liable to tax, the real question is whether the amount of tax payable on the partnership income is determined in relation to the personal characteristics of the partners. If the answer to this question is yes, then the partnership itself should not be considered liable to tax. The fact that the income is computed at the level of the partnership before being allocated to the partners, that the tax is technically paid by the partnership or that it is assessed on the partnership will not change that result"





## Profili fiscali internazionali

- Principi per l'applicazione delle Convenzioni
  - Articolo 3(2) della Convenzione: "Ogni termine non definito nella convenzione ha il significato attribuitogli dallo Stato che applica la Convenzione (Stato della fonte) a meno che il contesto non richieda diversamente"
  - Tuttavia lo Stato della fonte – per evitare casi di doppia (non) imposizione – deve tenere in considerazione il trattamento fiscale del reddito nello stato della residenza



## Profili fiscali internazionali

- Conclusioni
  - Una partnership ha diritto all'applicazione delle Convenzioni se è qualificabile come soggetto passivo d'imposta nello Stato in cui è organizzata
  - Un partner ha diritto all'applicazione delle Convenzioni se il reddito della partnership è attribuibile al partner ai fini della determinazione della sua base imponibile nello Stato in cui è residente



## Profili fiscali internazionali

Casi di	Doppia imposizione		
Dovuti a	Applicazione di diversi articoli della Convenzione a causa delle differenze nella legge nazionale degli Stati che applicano al convenzione	Differente interpretazione dei fatti	Differente interpretazione degli articoli della Convenzione
Soluzione OCSE	Lo Stato della residenza deve concedere il credito d'imposta / esenzione	Procedura Amichevole (Art. 25.3)	Procedura Amichevole (Art. 25.3)



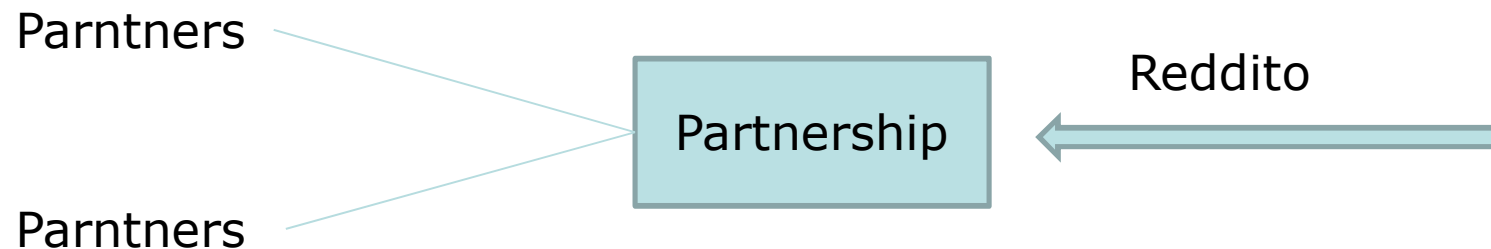
## Profili fiscali internazionali

Casi di	Doppia non-imposizione		
Dovuti a	Applicazione di diversi articoli della Convenzione a causa delle differenze nella legge nazionale degli Stati che applicano al convenzione	Differente interpretazione dei fatti	Differente interpretazione degli articoli della Convenzione
Soluzione OCSE	Lo Stato della residenza NON deve concedere il credito d'imposta / esenzione	Art. 23A.4 Nessuna esenzione	Art. 23A.4 Nessuna esenzione



## Casi pratici

Stato SEP – Italia

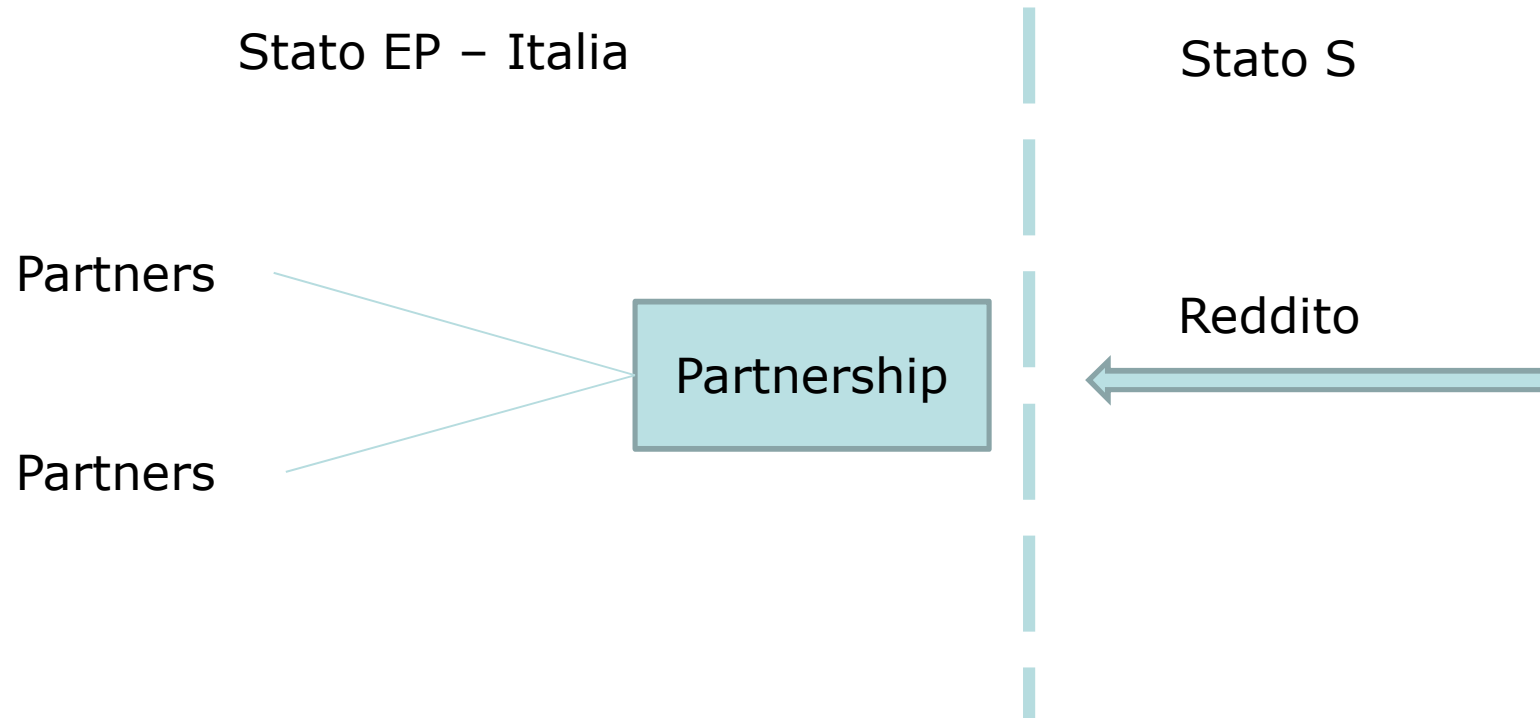


Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners



## Casi pratici

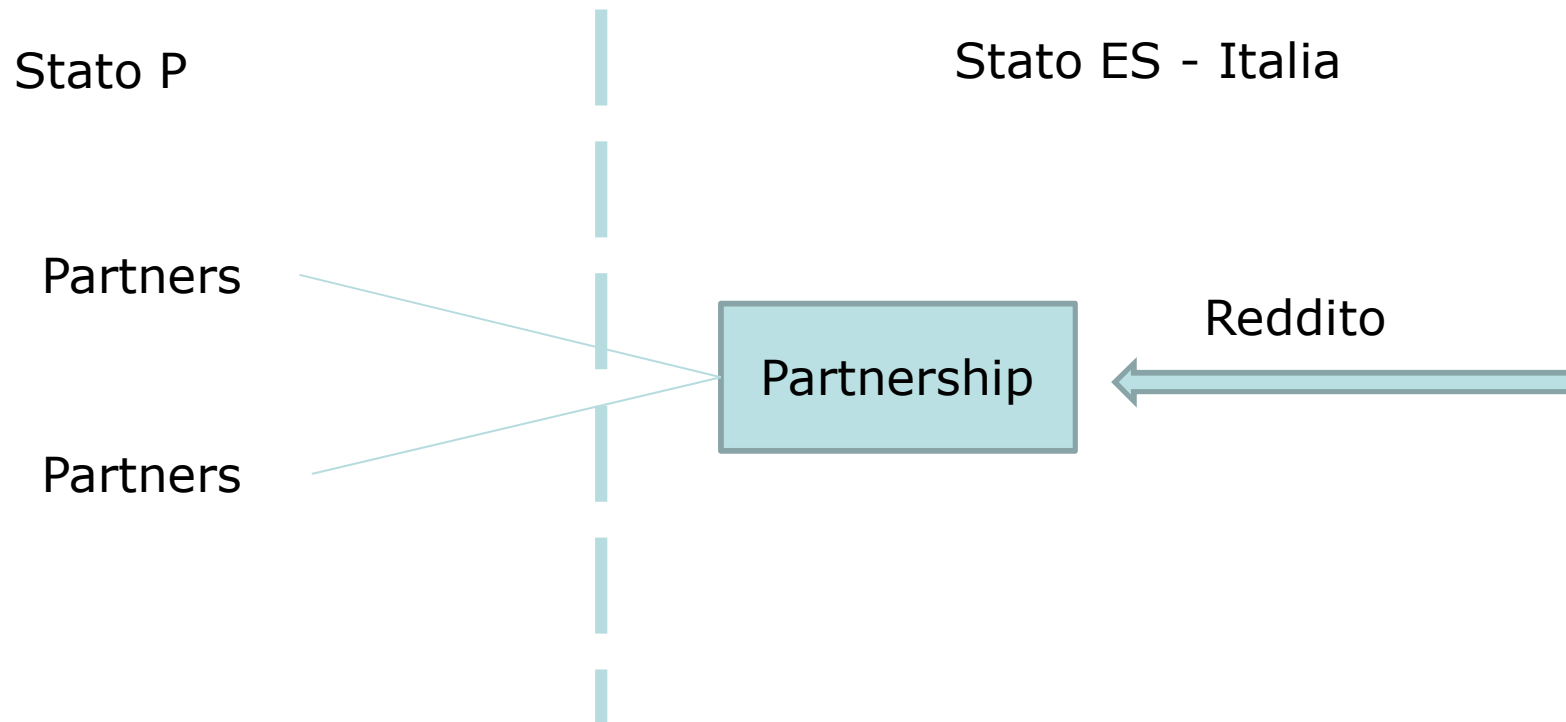


### Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners



## Casi pratici

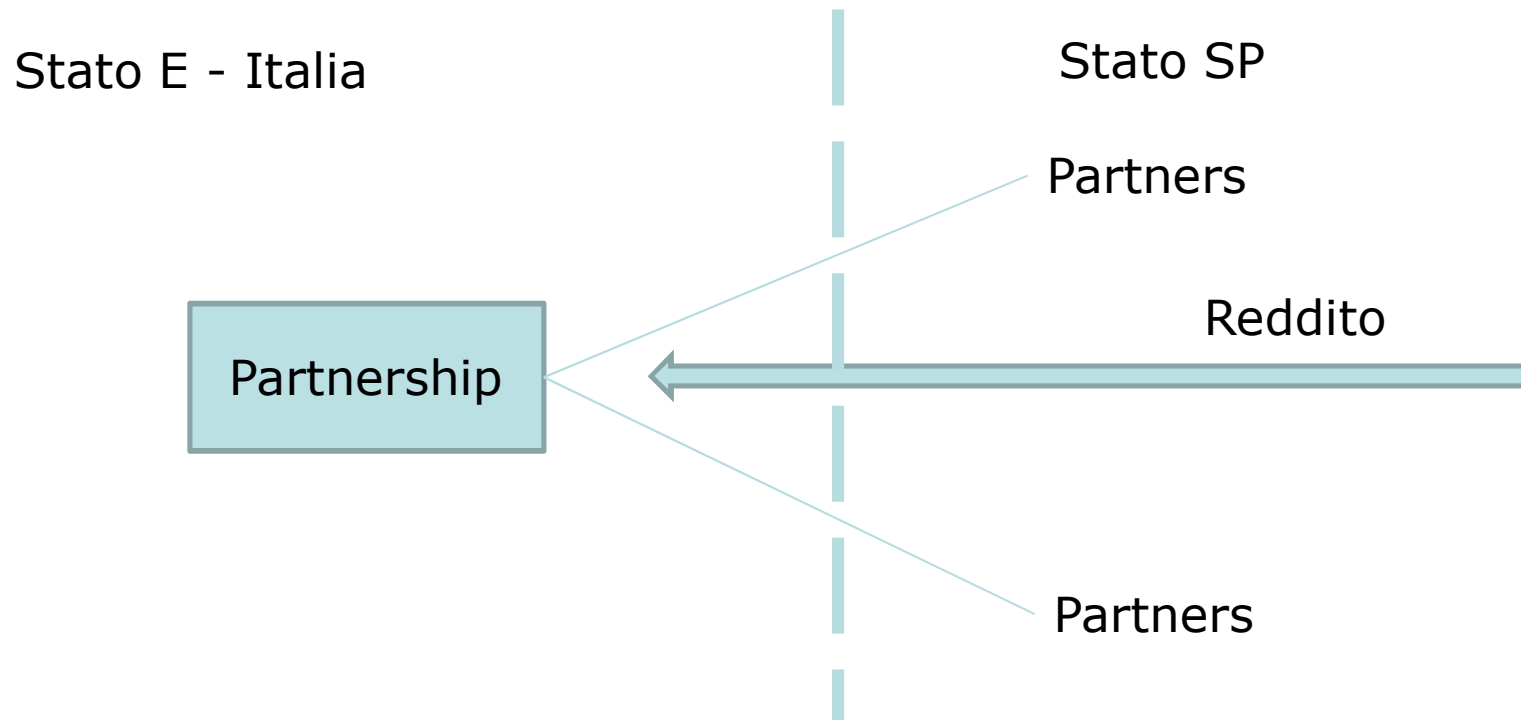


### Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners



## Casi pratici



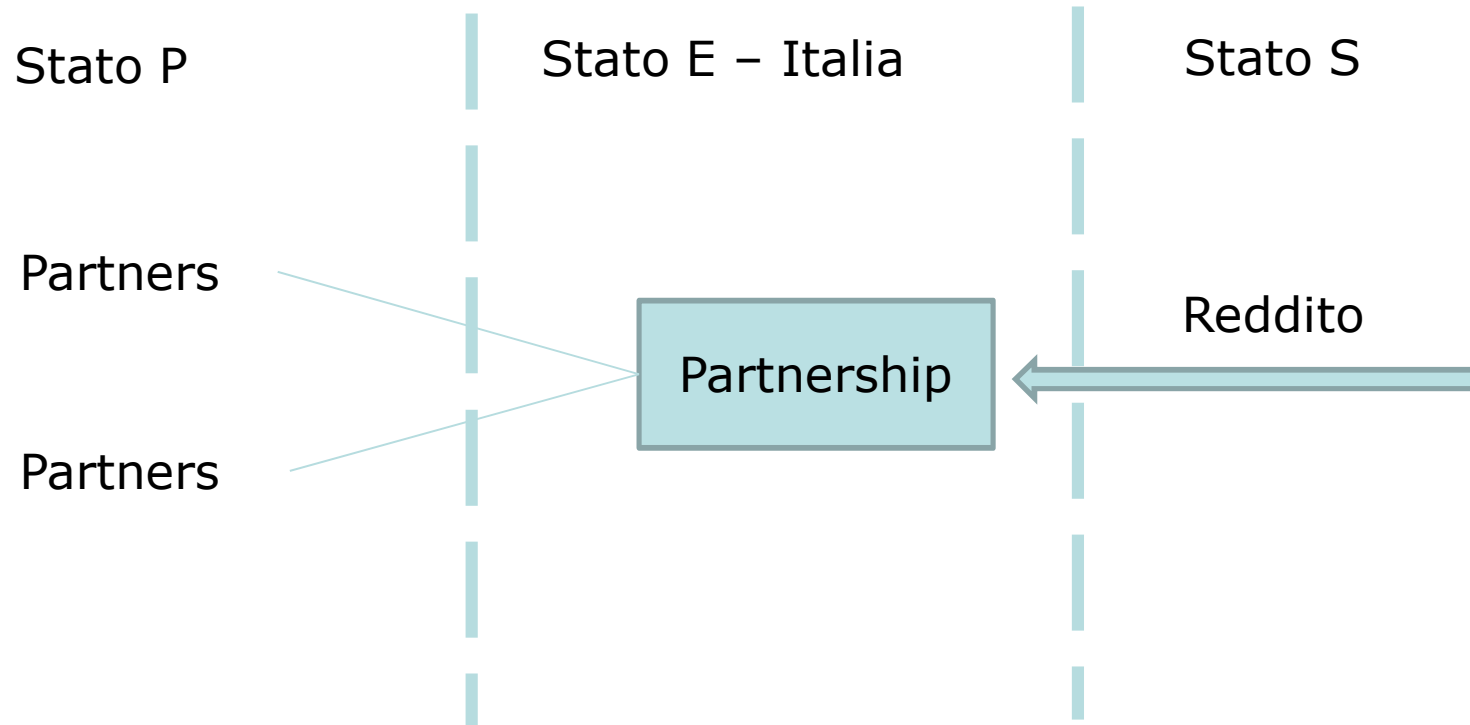
### Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners





## Casi pratici

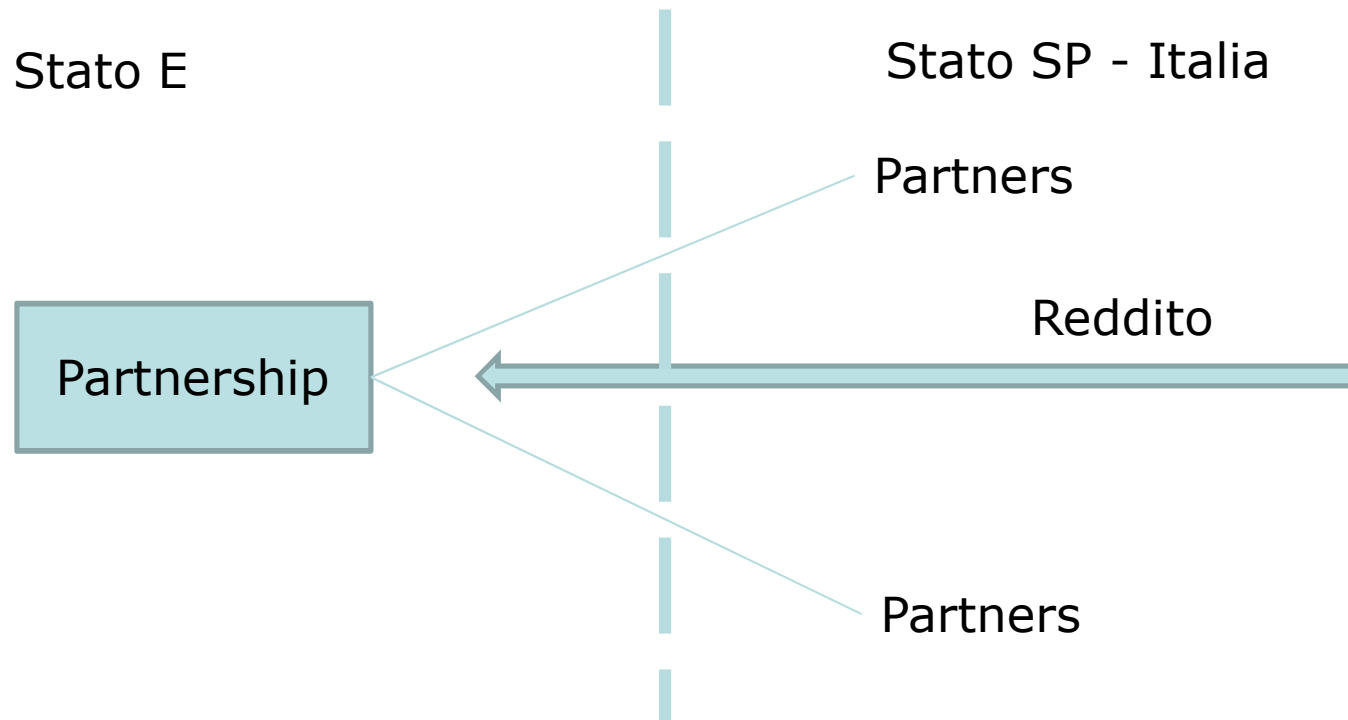


### Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners



## Casi pratici

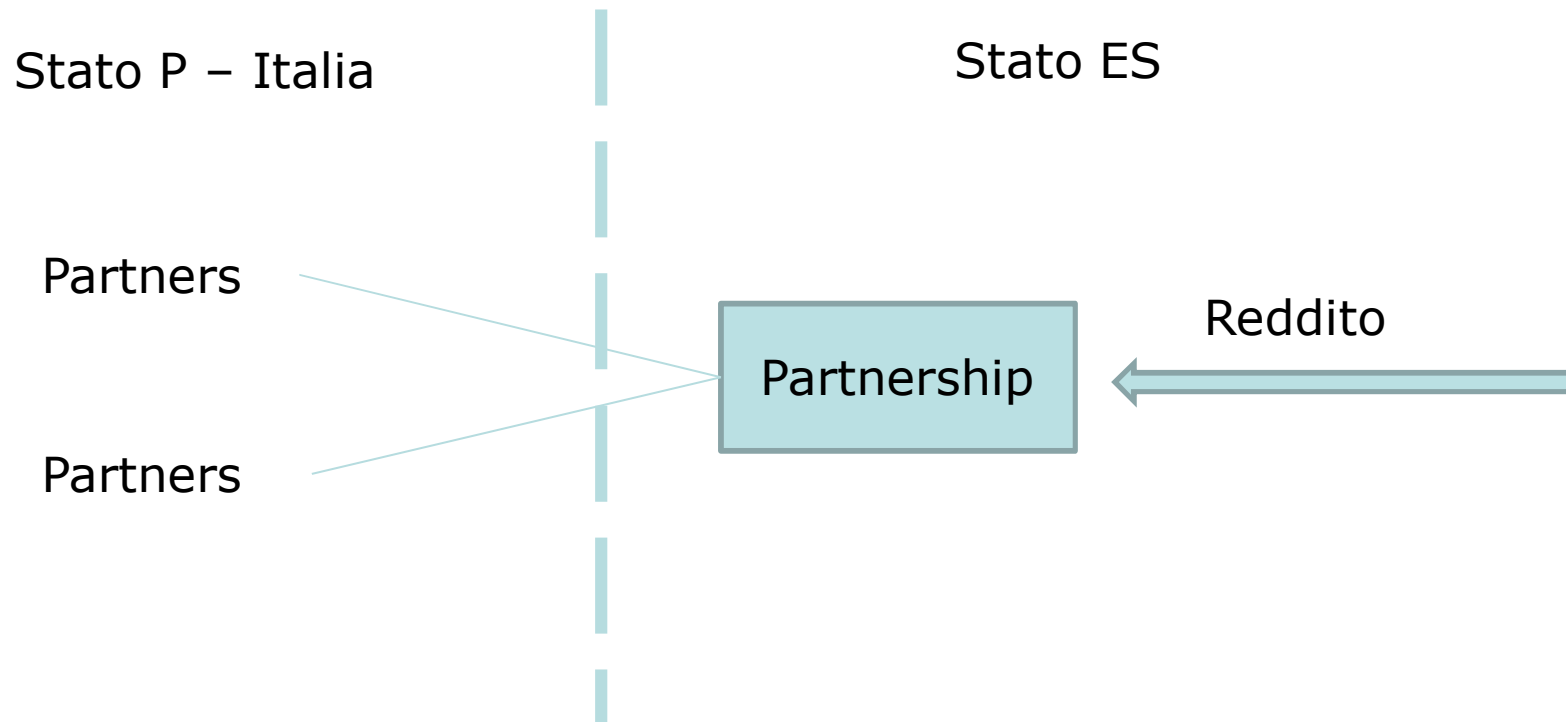


### Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners



## Casi pratici

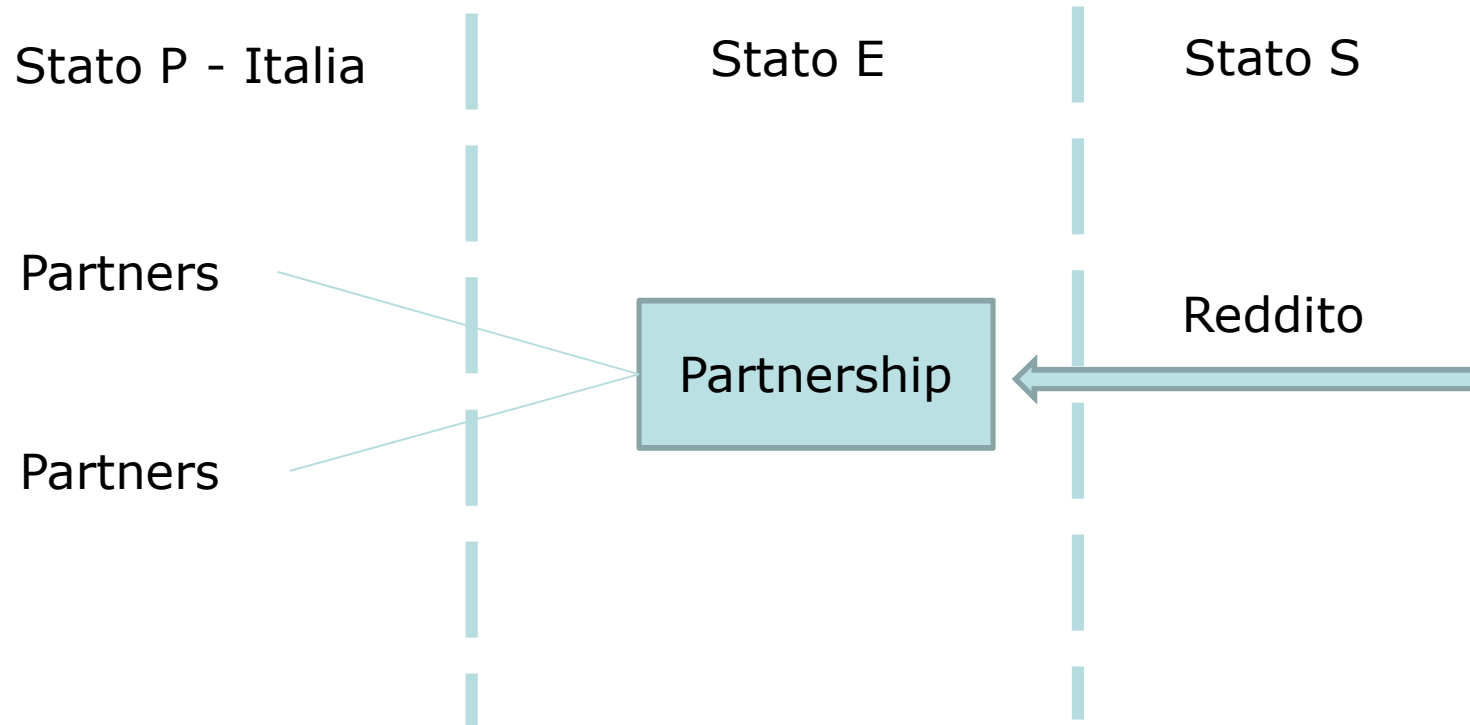


### Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners



## Casi pratici

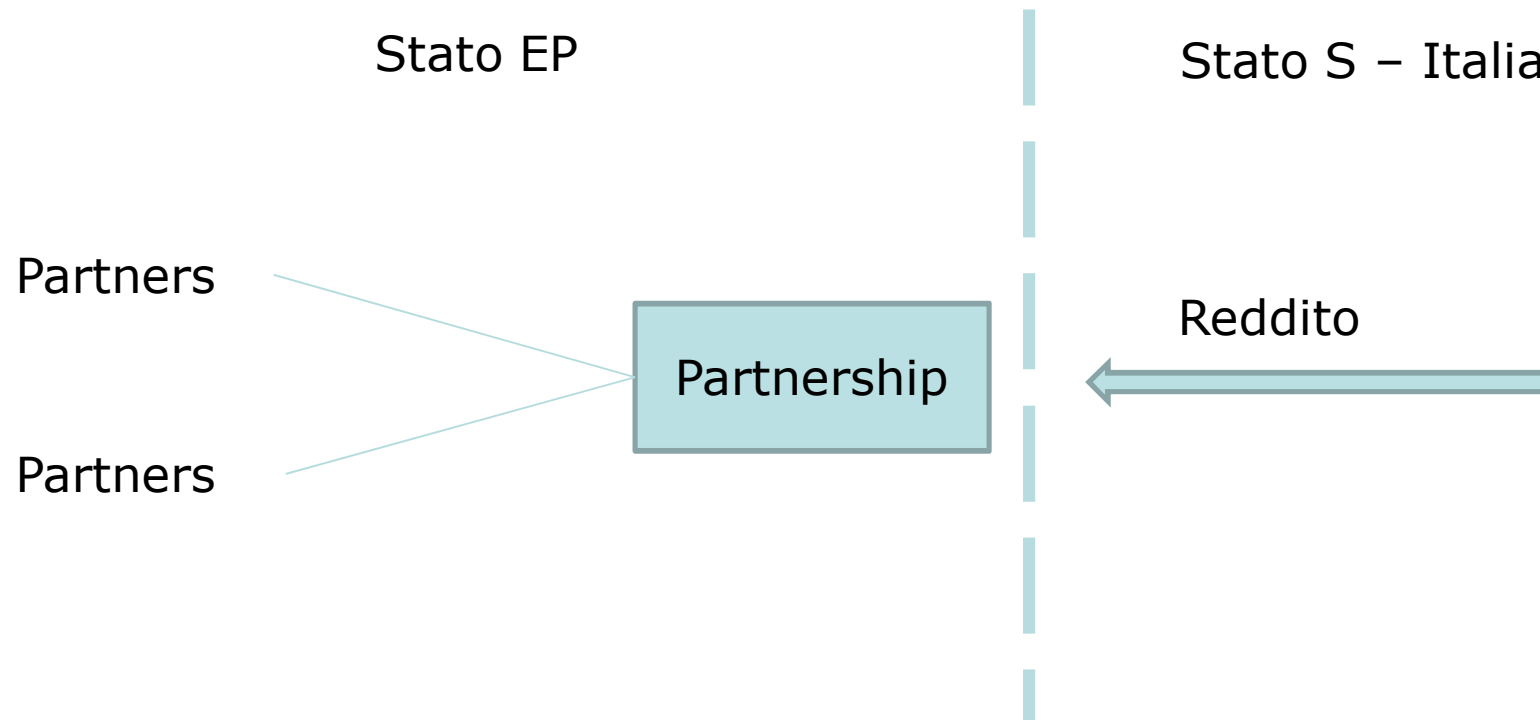


### Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners



## Casi pratici

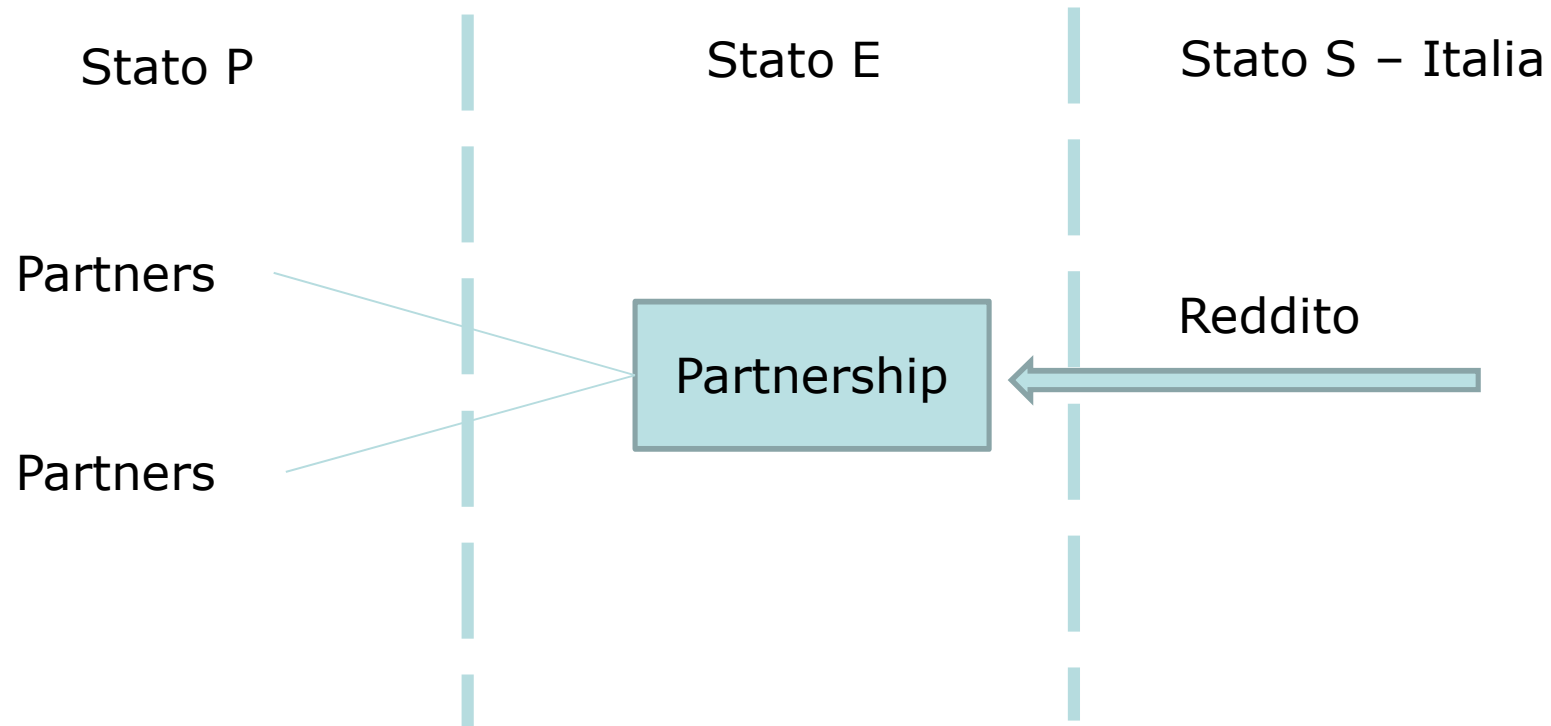


### Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners



## Casi pratici



### Legenda

- Stato S: fonte
- Stato E: residenza partnership
- Stato P: residenza partners