Didactica Professionisti
strumenti di formazione avanzata e di aggiornamento per professionisti

DIDACTICA & PARTNERS

Progettazione e organizzazione di attività formative in partnership con **l'Ordine di Lodi**

TASSAZIONE IN ITALIA DEI REDDITI DI LAVORO PRESTATO ALL'ESTERO E MODELLO UNICO DELLE PERSONE FISICHE NON RESIDENTI

10 LUGLIO 2015

TASSAZIONE SU BASE MONDIALE E TASSAZIONE ALLA FONTE

A cura di Andrea Bonino

- ✓ **Il principio di tassazione su *«base mondiale»* dei residenti**
- ✓ Art. 3 TUIR

  L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.

- ✓ **La tassazione alla *«fonte»* per i non residenti**
- ✓ Art. 23 TUIR

  1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: ...

  c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato ... ;

  d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato; ...

(continua l'art. 23 TUIR)

2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d) ... del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:

a) ... le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'articolo 17;

b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), ... del comma 1 dell'articolo 50;

...

- ✓ Effetti: per TFR, e compensi percepiti a fronte di collaborazioni continuative, si prescinde dalla svolgimento in Italia della prestazione, ma ciò che rileva è la residenza del datore/committente.

✓ ***Determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti***

✓ Art. 24 TUIR

1. Nei confronti dei non residenti l'imposta si applica sul reddito complessivo e sui redditi tassati separatamente ...

2. Dal reddito complessivo sono deducibili soltanto gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) e l) del comma 1 dell'articolo 10.

3. Dall'imposta lorda si scomputano le detrazioni di cui all'articolo 13 nonché quelle di cui all'articolo 15, comma 1, lettere a), b), g), h), h-bis) e i), e dell'articolo 16-bis. Le detrazioni per carichi di famiglia non competono.

✓ Effetti dell' art. 24 TUIR:

- spettano le detrazioni soltanto per alcuni oneri, tra i quali: interessi passivi per mutuo prima casa, e spese per ristrutturazioni edilizie;
- non spettano le detrazioni per i carichi di famiglia.

✓ **Doppia imposizione internazionale**

I due principi di tassazione («residenza» e «fonte») concorrenti possono portare alla "doppia imposizione giuridica internazionale", ovvero alla sovrapposizione delle pretese impositive di due Stati diversi.

✓ Duplice tassazione in capo ad un unico soggetto dello stesso reddito.

✓ Esempio: persona fisica tassata dallo Stato A di «residenza», e dallo Stato B della «fonte» del reddito.

✓ **Convenzioni internazionali**

Insieme di norme atte:

- a ripartire la potestà impositiva tra i due Stati contraenti;
- a risolvere le controversie, attraverso procedure amichevoli;
- a combattere l'evasione attraverso lo scambio di informazioni e la collaborazione.

✓ **Metodi per eliminare la doppia imposizione**

Le norme interne o convenzionali adottano, di solito, i seguenti metodi:

– esenzione dei redditi prodotti all'estero;
– credito d'imposta sui redditi prodotti all'estero.

✓ **Sistema tributario nazionale (art. 165 TUIR)**

La neutralizzazione della doppia imposizione è attuata mediante il riconoscimento di un credito di imposta per le imposte pagate all'estero, in via definitiva.

✓ **Art. 169 TUIR (Accordi Internazionali):** *per rapporti tra norma interna e norma convenzionale*

Le disposizioni del TUIR si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.

✓ **Valore giuridico del commentario OCSE**

Il commentario OCSE rappresenta un documento esplicativo e interpretativo del modello OCSE.

Non costituisce uno strumento giuridicamente vincolante, sebbene possa rappresentare un aiuto di primaria importanza nelle fasi di applicazione e interpretazione delle convenzioni.

✓ **Un esempio di applicazione del Commentario OCSE**

Quando le convenzioni intendono riservare la tassazione di un reddito soltanto ad uno Stato lo dicono espressamente, usando la locuzione *«sarà tassabile soltanto»* in tale Stato.

LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

A cura di Andrea Bonino

- ✓ **Art. 2 TUIR:** *requisiti alternativi e non concorrenti*

- ✓ Si considerano residenti, le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta:

↓

1. sono iscritte nelle Anagrafi della popolazione residente (presunzione assoluta senza prova contraria);
2. hanno nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del codice civile (*art. 43, c. 1. Il domicilio è nel luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi)*;
3. hanno in Italia la residenza ai sensi del codice civile *(art. 43, c. 2. Luogo in cui la persona ha la dimora abituale: contenuto soggettivo = volontà di dimorarvi. Fatti univoci che lo dimostrano).*

- ✓ **AIRE** *(Anagrafe Italiani residenti all'estero):* contiene i dati dei cittadini che hanno dichiarato spontaneamente di voler risiedere all'estero per un periodo di tempo superiore ai dodici mesi o, per i quali, è stata accertata d'ufficio tale residenza.
  I comuni sono gli unici competenti alla regolare tenuta dell'anagrafe della popolazione, sia di quella residente in Italia, che dei cittadini residenti all'estero, cioè degli italiani che dimorano abitualmente all'estero.

- ✓ **AIRE comunale:** ciascun comune ha la propria AIRE.

- ✓ **AIRE nazionale:** istituita presso il Ministero dell'Interno, contiene i dati trasmessi dalle anagrafi comunali.

✓ **AIRE:** *obbligo di iscrizione*

Devono iscriversi all' AIRE:

1. i cittadini che trasferiscono la propria residenza, da un comune italiano all' estero, per un periodo superiore all' anno;
2. i cittadini nati e residenti fuori dal territorio nazionale, il cui atto di nascita é stato trascritto in Italia e la cui cittadinanza italiana é stata accertata dal competente ufficio consolare di residenza;
3. le persone che acquisiscono la cittadinanza italiana all' estero, continuando a risiedervi.

✓ *Non devono iscriversi all'* **AIRE:**

1. le persone che si recano all' estero per un periodo di tempo inferiore all' anno;
2. i lavoratori stagionali;
3. i dipendenti di ruolo dello Stato in servizio all' estero;
4. i militari in servizio presso gli Uffici e le strutture della NATO.

- ✓ **Perdita della residenza fiscale in Italia:** *iscrizione all'AIRE condizione necessaria, ma non sufficiente.*

- ✓ **Cm. n. 304/E/1997: valutazione d'insieme dei rapporti.** *Anche se l'attività del soggetto che si è cancellato dalle anagrafi della popolazione residente è svolta prevalentemente all'estero, gli uffici fiscali stabiliranno che la residenza fiscale dello stesso continua ad essere in Italia, indipendentemente dalla presenza fisica e dalla prestazione lavorativa esplicata prevalentemente all'estero, ogniqualvolta tale contribuente:*

1. *dispone in Italia di un'abitazione permanente;*
2. *mantiene una famiglia in Italia;*
3. *accredita in Italia i proventi conseguiti all'estero;*
4. *possiede in Italia beni anche mobiliari;*
5. *partecipa a riunioni d'affari;*
6. *riveste delle cariche sociali.*

- ✓ **I legami personali rilevano per il domicilio:** *rm. 351/E/2008. La locuzione «affari ed interessi» di cui all'art. 43, comma 1, del c.c., deve intendersi in senso ampio, comprensivo cioè non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari.*
- ✓ Centro degli interessi vitali = *luogo con il quale il soggetto ha il più stretto collegamento sotto il profilo degli interessi personali e patrimoniali.*

- ✓ **Nello stesso senso, Cassazione:** *sentenza n. 9856 del 14 aprile 2008. Il luogo di residenza va stabilito nell'ambito di una valutazione globale in funzione di tutti gli elementi di fatto rilevanti, ed è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi di tale persona. In particolare occorre dare priorità ai legami personali, come la presenza fisica della persona e dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo in cui i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo dell'esercizio delle attività professionali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali.*

✓ **Affidamento dei figli non determinante: ord. n. 23250 del 17 novembre 2010 della Corte Cass.**

- L'affidamento dei figli non comporta necessariamente la costante presenza del genitore affidatario ma solo la spettanza a quest'ultimo della potestà genitoriale;
- i figli erano seguiti durante le assenze del genitore da persona di assoluta fiducia.

Occorre escludere che l'affidamento dei figli comporti la necessità di una costante presenza del contribuente in Italia.

Anche fuori dell'Italia il contribuente aveva importanti relazioni personali.

✓ **Residenza fiscale all'estero - Prova del trasferimento (Cass. 4.9.2013 n. 20285)**

Al fine di dimostrare l'effettiva residenza all'estero è sufficiente provare il pagamento dell'affitto e delle relative utenze, non rilevando i numerosi biglietti aerei aventi come città di partenza e di arrivo l'Italia, essendo consequenziali alla professione del contribuente.
Nel caso di specie, a sostegno della propria residenza nel Principato di Monaco, un noto tennista professionista aveva presentato i seguenti documenti:
- il contratto di affitto relativo ad un appartamento (sottoscritto da entrambi i coniugi) e la regolare corresponsione degli affitti e delle spese accessorie;
- la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in tale appartamento (utenze telefoniche, televisive, ecc.);
- i contratti bancari.

Secondo la Suprema Corte, *dalla documentazione presentata si evince che il Principato di Monaco non fosse solo il luogo in cui il contribuente avesse la sede principale dei propri affari e interessi economici, ma anche delle proprie relazioni personali.*

La sentenza è in linea con l'orientamento precedente della Corte di Cassazione, ovvero:

↓

*l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorchè il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonchè delle proprie relazioni personali (**Cass. n. 13803/01; 10179/03**).*

↓

In linea con ***Corte di Giustizia 12 luglio 2001 + 7 giugno 2007***, secondo cui *ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali.*

- ✓ **Il centro degli interessi economici prevale sui legami personali: Cassazione 6501/2015**
- ✓ *Il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi.*
- ✓ *Le relazioni affettive e familiari non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento.*
- ✓ Effetti della sentenza: significativo cambio di indirizzo, anche rispetto alla posizione dell'Agenzia delle Entrate, che ha sempre affermato la prevalenza dei legami personali e affettivi.

- ✓ **Con la successiva sentenza 961/2015, la Cassazione ritorna alla prevalenza dei legami personali**
- ✓ *Ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e, qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali.*
- ✓ Effetti della sentenza: torna la grande incertezza e la grande discrezionalità del giudice interessato.

✓ **I comuni verificano la residenza:** *art. 83 Dl. 112/2008*

16. ... i comuni, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, confermano all'AE. competente per l'ultimo domicilio fiscale che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale. Per il triennio successivo alla predetta richiesta di iscrizione la effettività della cessazione della residenza nel territorio nazionale è sottoposta a vigilanza da parte dei comuni e dell'Agenzia delle entrate, la quale si avvale delle facoltà istruttorie di cui al Titolo IV del dpr. 29 settembre 1973, n. 600 (accessi, ispezioni, indagini finanziarie).

- ✓ **La residenza nell' anno è univoca:** *rm. n. 471/E del 3 dicembre 2008*

- ✓ Fattispecie in esame: soggetto che trasferisce la residenza all' estero nella seconda metà dell' anno.

- ✓ Istanza: la perdita dello «status» di residente si verifica a partire dal momento in cui il contribuente acquista lo «status» di soggetto residente nello Stato di destinazione, o la qualifica di residente in Italia permane per l' intero periodo di imposta ?

- ✓ La risposta dell' Agenzia delle Entrate:

1. attribuzione della residenza fiscale in base ad una valutazione della situazione del soggetto riferibile all' intero anno d' imposta;

2. ai fini della normativa italiana e, dunque, anche di quella convenzionale, che rinvia sul punto alle norme interne, non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione dell' anno d' imposta;

3. il contribuente trasferitosi dopo aver maturato i requisiti per l' applicazione del «*worldwide principle»,* continuerà ad essere assoggettato a tassazione in Italia anche per tutti i redditi prodotti dal momento del trasferimento al momento di chiusura del periodo d' imposta.

- ✓ **Il conteggio dei giorni in linea con OCSE**
- ✓ **In dottrina:** il periodo di 183 o 184 gg. può anche non essere continuativo.
- ✓ ***Cm. 201/96 "metodo dei giorni di presenza fisica", includendo:***

  - una frazione di giorno;
  - il giorno di arrivo;
  - il giorno di partenza;
  - i sabati e le domeniche se vengono trascorsi nello Stato in cui l'attività viene esercitata;
  - i giorni festivi se vengono trascorsi nello Stato in cui l'attività è esercitata;
  - i giorni di ferie goduti nello Stato in cui l'attività lavorativa viene esercitata:
  a) prima dell'esercizio dell'attività;
  b) durante l'esercizio dell'attività;
  c) dopo la cessazione dell'attività;
  - le brevi interruzioni all'interno dello Stato in cui le attività sono svolte;
  - i congedi per malattia;

- i giorni trascorsi nel Paese ove è svolta l'attività per le seguenti ragioni:
a) decesso o malattia di un familiare;
b) interruzione dovuta a scioperi o serrate;
c) interruzione dovuta a ritardi delle consegne.

- ✓ ***Cm. 201/96 "metodo dei giorni di presenza fisica", escludendo:***

  - i giorni di ferie passate al di fuori del Paese in cui sono esercitate le attività;
  - le brevi interruzioni (per qualsiasi motivo avvengano) che hanno luogo al di fuori del Paese in cui si esercita l'attività.
  Nelle ipotesi in cui non sia agevole effettuare la verifica puntuale dei periodi di permanenza in Italia del lavoratore, è opportuno compiere adeguati accertamenti e ***riscontri presso le Autorità fiscali del Paese estero di residenza*** *dell'interessato, anche al fine di evitare possibili abusi.*

  Effetti: calcolo diverso da quello previsto dalla cm. 207/2000 per le retribuzioni convenzionali.

✓ **Esempio 1**

✓ Un contribuente italiano trasferisce la residenza fiscale in Austria, all' inizio del mese di dicembre 2014.
✓ Poiché è risultato fiscalmente residente in Italia per la maggior parte del periodo di imposta, egli risulterà di fatto residente nel nostro Paese per tutto il 2014, e sarà quindi tenuto a compilare il quadro RW.

✓ **Esempio 2**

✓ Un contribuente italiano trasferisce la residenza fiscale in Francia, all' inizio del mese di maggio 2014.
✓ Poiché è risultato fiscalmente residente in Francia per la maggior parte del periodo di imposta, egli risulterà di fatto residente all' estero per tutto il 2014, e sarà quindi esonerato dalla compilazione del quadro RW.

LA RESIDENZA IN PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA

A cura di Andrea Bonino

- ✓ **Inversione dell'onere della prova:** *la residenza fiscale è presunta in Italia, salvo prova contraria (presunzione relativa).*

- ✓ **Art. 2, c. 2-bis TUIR + cm. 140/E/1999**
  Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani (anche doppia cittadinanza) *cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con dm., da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.*
- ✓ Dm. 4 maggio 1999 (Principato di Monaco, Svizzera, Emirati Arabi Uniti, …).

- ✓ **Ambito soggettivo:** persone fisiche emigrate in un paradiso fiscale, anche quando l'emigrazione è avvenuta transitando anagraficamente per uno Stato terzo.

- ✓ **Elementi probatori** *per dimostrare la residenza estera*

- ✓ Qualsiasi mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa per stabilire, tra gli altri:

1. la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;
2. l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del paese estero;
3. lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, nel paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
4. la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel paese di immigrazione;
5. ….

- ✓ **Obiettivo del contribuente:** fornire la prova (su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, anche tramite questionario) dell'effettività della situazione conclamata formalmente attraverso la cancellazione dall'anagrafe dei residenti, dimostrando:

1. l'assunzione di un reale e duraturo rapporto con lo Stato di immigrazione;
2. l'interruzione di significativi rapporti con lo Stato italiano.

- ✓ *In sostanza, soltanto la piena dimostrazione della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall'assolvimento nello stesso paese di obblighi fiscali, attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente.*

- ✓ **Orientamenti di giurisprudenza:** *prova del trasferimento (Corte di Cassazione 4.9.2013 n. 20285)*

- ✓ Fattispecie in esame: tennista italiano che ha trasferito la residenza nel Principato di Monaco.
- ✓ Documenti presentati:

1. contratto di affitto relativo ad un appartamento (sottoscritto da entrambi i coniugi), con regolare corresponsione degli affitti e delle spese accessorie;
2. congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in tale appartamento (utenze telefoniche, televisive, ecc.);
3. contratti bancari.

- ✓ Sentenza: dalla documentazione presentata si evince che il Principato di Monaco non è solo il luogo in cui il contribuente ha la sede principale dei propri affari e interessi economici, ma anche delle proprie relazioni personali. Non rilevano i numerosi biglietti aerei aventi come città di partenza e di arrivo l'Italia, essendo consequenziali alla professione del contribuente.

- ✓ **Esempio 1** *(white list, per evidenziare l'onere della prova)*

- ✓ Una persona ha trasferito per lavoro la propria residenza in Francia ma i figli sono rimasti a studiare in Italia.
- ✓ La moglie vive e lavora in Francia.
- ✓ L'amministrazione finanziaria deve provare che il trasferimento della residenza è fittizio, ai sensi dell'art. 2, comma 2 del TUIR.

- ✓ **Esempio 2**

- ✓ Una persona ha trasferito per lavoro la propria residenza in Svizzera ma i figli sono rimasti a studiare in Italia.
- ✓ La moglie vive e lavora in Svizzera.
- ✓ Il contribuente in sede di accertamento deve provare l'effettivo trasferimento della residenza ex art. 2, comma 2-bis del TUIR.
- ✓ La prova potrebbe essere fornita anche mediante la presentazione dei biglietti aerei con i quali i figli si recano in Svizzera durante i periodi di pausa dagli studi.

LA DOPPIA RESIDENZA FISCALE

A cura di Andrea Bonino

- ✓ **La doppia residenza fiscale:** *esempio del Commentario al Modello OCSE (art. 4)*

- ✓ *Fattispecie in esame:*
  - persona fisica con abitazione permanente nello Stato A, dove vivono la moglie e i figli, che
  - ha abitato per più di sei mesi nello Stato B. Secondo la legislazione di quest' ultimo Stato, in seguito alla durata del soggiorno, è tassato come residente di tale Stato.

- ✓ *Ipotesi di lavoro:* entrambi gli Stati rivendicano l' assoggettabilità piena, ossia la «tassazione su base mondiale».

- ✓ *Soluzione operativa:* applicazione delle Convenzioni bilaterali.

- ✓ **Convenzione OCSE. Articolo 4 – *Residenti* –** Esempio Francia

1. Ai fini della presente Convenzione, l' espressione "residente di uno Stato" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. …

3. Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è residente di entrambi gli Stati, la sua situazione è determinata nel seguente modo:

a) detta persona è considerata residente dello Stato nel quale ha un' abitazione permanente; se essa dispone di un' abitazione permanente in entrambi gli Stati, è considerata residente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);

---

b) se non si può determinare lo Stato nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha un' abitazione permanente in alcuno degli Stati, essa è considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente;

c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato del quale ha la nazionalità;

f) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati risolvono la questione di comune accordo.

- ✓ **Commentario al Modello OCSE:** *aiuta nella comprensione dell' art. 4*

- ✓ Abitazione permanente =

- ✓ abitazione sistemata ed utilizzata per un uso personale e permanente;
- ✓ non rileva il titolo giuridico che legittima il possesso, ma conta che la casa sia a disposizione in modo continuativo e non occasionale, e che dall' organizzazione si evinca il proposito di non dimorare solo per brevi periodi (per viaggi, …);
- ✓ può essere considerato residente il soggetto che abbia in uno Stato un familiare che tiene a sua disposizione una stanza nelle propria abitazione.
- ✓ In dottrina: non può essere tale l' abitazione che il soggetto abbia messo in vendita al momento di emigrare, e neppure l' immobile concesso in locazione a terzi.

- ✓ Interessi vitali = famiglia, relazioni sociali, occupazione, attività politiche, culturali.
- ✓ In dottrina = domicilio ex art. 43 cc.

- ✓ Soggiorno abituale = tutti gli intervalli trascorsi negli Stati contraenti, a prescindere dal motivo del soggiorno, da valutarsi su una durata sufficientemente ampia.
- ✓ In dottrina: concetto similare alla residenza civilistica.

- ✓ Nazionalità = cittadinanza.

- ✓ **La Convenzione con la Svizzera prevede la possibilità di frazionare il periodo di imposta, in merito alla residenza**

I paragrafi precedenti dell'art. 4 sono identici alle altre convenzioni OCSE

Ma: **art. 4, par. 4**
La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il ***domicilio è determinante*** *inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data.*

Commentario OCSE: frazionamento del periodo d'imposta ai soli fini dell'articolo 4, paragrafo 2, e, dunque, come ulteriore ipotesi di "***tie breaker rule***".

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE ALL'ESTERO

A cura di Andrea Bonino

✓ ***Fattispecie 1:*** italiano assunto all' estero, presta l' attività lavorativa nel paese straniero, e trasferisce all' estero la residenza fiscale.

✓Soluzione: tassazione esclusiva nel Paese straniero.

✓In questo senso: Rm. 17/E/1999.

↓

✓Fattispecie in esame: società che nel mese di novembre (anno X) ha inviato il proprio dipendente per un periodo di quattordici mesi in Francia, al fine di realizzare uno studio su uno specifico progetto di lavoro.

✓Il lavoratore ha provveduto a cancellarsi dall' anagrafe della popolazione residente, iscrivendosi all' AIRE nel maggio successivo (anno X+1) ed ha, nel contempo, trasferito la propria famiglia in Francia.

- ✓ Risposta dell' Agenzia: il lavoratore, oltre a provvedere all' iscrizione all' AIRE, ha anche costituito in Francia, sia il centro dei propri affari ed interessi, che la propria dimora abituale.
- ✓ Il dipendente può essere considerato residente in Francia nell' anno X+1; conseguentemente, i redditi di lavoro dipendente prodotti in Francia risultano tassabili esclusivamente in quel Paese.
- ✓ In dottrina: il datore di lavoro deve richiedere al lavoratore una dichiarazione, per ogni periodo di imposta, attestante la residenza all' estero.

✓ ***Fattispecie 2:*** italiano assunto all' estero, presta l' attività lavorativa nel paese straniero, ma conserva la residenza fiscale in Italia.

✓Soluzione: tassazione concorrente, salva Convenzione contro la doppia imposizione.

✓ ***Fattispecie 3:*** italiano assunto in Italia, distaccato all' estero, conserva la residenza fiscale in Italia.

✓Soluzione: tassazione concorrente, salva Convenzione contro la doppia imposizione.

✓ **Analisi della fattispecie 3:** *distacco all' estero*

✓ **Mutamento della sede lavorativa:** non può essere applicato il regime fiscale delle trasferte (art. 51, c. 5 TUIR), ma il *regime dell' indennità di trasferimento.*

✓ **Art. 51, c. 7, TUIR.** *Non concorrono alla formazione del reddito nella misura del 50% del loro ammontare le indennità di trasferimento e di prima sistemazione.*

✓ **Ammontare massimo annuo detassato**

- 1.549,37 euro Italia
- 4.648,11 euro Estero
- 6.197,48 (2 o più trasferimenti di cui almeno 1 in Italia e 1 Estero).

✓ **Non è necessario il cambio di residenza anagrafica !!!**

✓ **Il rimborso delle spese di viaggio** *analiticamente documentate*

✓ E' possibile, in regime di *detassazione*:
- il rimborso spese di viaggio, anche dei familiari fiscalmente a carico;
- il rimborso delle spese per il trasporto delle «cose» personali.

✓ E' *tassato* il rimborso delle spese sostenute dal dipendente che durante l'anno torna a visitare la famiglia.

✓ **Rm. 95/E/2003:** *la detassazione non si applica per le nuove assunzioni*

✓ *Condizione essenziale perché possa tornare applicabile il trattamento fiscale agevolato è che lo spostamento intervenga in un momento successivo all'instaurazione del rapporto di lavoro.*

✓ **La Convenzione conforme al modello OCSE** *elimina la tassazione in Italia anche del rimanente 50% dell'indennità ?*

✓ **Convenzione Italia Francia per il lavoro dipendente: art. 15**

1. *I salari, gli stipendi che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.*

✓ Effetti paragrafo 1: nel caso di esercizio all'estero dell'attività lavorativa, la Convenzione conferma la tassazione nel paese della «fonte», senza però escluderla nel paese di residenza.

2 Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato sono imponibili soltanto nel primo Stato se:
a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e
b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e
c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

- ✓ Effetti paragrafo 2:
- ✓ confermata la tassazione nel Paese di residenza;
- ✓ esclusa la tassazione nel Paese della «fonte» solo in presenza di requisiti relativi alla durata del soggiorno, e al soggetto che eroga i compensi (non deve risiedere nel paese della «fonte»).

- ✓ **In merito alla durata del soggiorno,** *alcune Convenzioni più recenti prevedono l'esclusione della tassazione alla «fonte» quando (nuovo art. 15, par. 2, lett. a):*

- ✓ *il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di dodici mesi che inizi o termini nel corso dell'anno fiscale considerato.*

- ✓ Effetti: lavoratore all'estero dal 1°ottobre 2014 e vi permane fino al 31 gennaio 2015.
- ✓ Successivamente vi ritorna il 1° luglio e rientra in Italia il 30 settembre.

- ✓ Soluzione: tassazione alla «fonte» 2014 e 2015.

- ✓ **Il conteggio dei giorni:** *il periodo di 183 o 184 gg. può anche non essere continuativo.*
- ✓ **Cm. 201/96** *«metodo dei giorni di presenza fisica», includendo:*
  - una frazione di giorno;
  - il giorno di arrivo;
  - il giorno di partenza;
  - i sabati e le domeniche se vengono trascorsi nello Stato in cui l'attività viene esercitata;
  - i giorni festivi se vengono trascorsi nello Stato in cui l'attività è esercitata;
  - i giorni di ferie goduti nello Stato in cui l'attività lavorativa viene esercitata:
  a) prima dell'esercizio dell'attività;
  b) durante l'esercizio dell'attività;
  c) dopo la cessazione dell'attività;
  - le brevi interruzioni all'interno dello Stato in cui le attività sono svolte;
  - i congedi per malattia;

(continua sul metodo di presenza fisica)

- i giorni trascorsi nel Paese ove è svolta l'attività per le seguenti ragioni:
a) decesso o malattia di un familiare;
b) interruzione dovuta a scioperi o serrate;
c) interruzione dovuta a ritardi delle consegne.

- ✓ **Cm. 201/96** *«metodo dei giorni di presenza fisica», escludendo:*
  - i giorni di ferie passate al di fuori del Paese in cui sono esercitate le attività;
  - le brevi interruzioni (per qualsiasi motivo avvengano) che hanno luogo al di fuori del Paese in cui si esercita l'attività.

REDDITO CONVENZIONALE PER I DIPENDENTI DISTACCATI

A cura di Andrea Bonino

- ✓ **I redditi convenzionali (ovvero forfetari)** *per i distaccati all'estero: art. 51, comma 8-bis TUIR + cm. 207/E/2000*

- ✓ Art. 51, c. 8-bis TUIR. *In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via* ***continuativa*** *e come oggetto* ***esclusivo*** *del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a* ***183 giorni****, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale ...*
- ✓ Requisito soggettivo: residenza fiscale in Italia (art. 2, TUIR).
- ✓ Requisito oggettivo: lavoro all'estero, come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro.
- ✓ Requisito temporale: permanenza all'estero per almeno 183 gg. su 365 gg.

- ✓ **La Convenzione contro la doppia imposizione** *potrebbe escludere la tassazione forfetaria*

- ✓ *Condizioni*

- ✓ La normativa relativa alla tassazione forfetaria non troverà applicazione, qualora il contribuente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni, e lo stesso preveda per il reddito di lavoro dipendente la tassazione esclusivamente nel Paese estero.

- ✓ In realtà, come visto in precedenza, le Convenzioni OCSE, non eliminano la tassazione nel paese di residenza.

✓**Analisi dei requisiti per la tassazione forfetaria**

1. Presupposto oggettivo

✓Deve essere stipulato uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero;
✓l'attività prestata all'estero non può rappresentare un mero accessorio di un'attività professionale prestata in Italia: la tassazione forfetaria non si applica, infatti, ai dipendenti in trasferta, in quanto manca il requisito della continuità ed esclusività dell'attività lavorativa all'estero, derivante da un contratto specifico;
✓la norma è sicuramente applicabile in caso di assunzione diretta per l'estero.

2. Compensi in natura (immobili, auto, telefoni cellulari, …) detassati

✓Base imponibile per attività estera: retribuzione convenzionale, senza tener conto dei compensi effettivamente erogati (principio di competenza).
✓Qualora il datore di lavoro riconosca al proprio dipendente dei compensi in natura, questi non subiscono alcuna tassazione autonoma, in quanto il loro ammontare sarà ricompreso forfetariamente nella retribuzione convenzionale.
✓Circolare 13 maggio 2011, n. 20/E: nell'ipotesi in cui il decreto non preveda il settore economico in cui viene svolta l'attività da parte del dipendente, il particolare regime dell'art. 51, comma 8-bis del TUIR non troverà applicazione e la tassazione verrà operata in base alle retribuzioni effettivamente percepite.

3. Retribuzioni corrisposte ante decreto

✓Cm. 7/E/2001: nel caso in cui vengano corrisposte retribuzioni prima dell'entrata in vigore del decreto (che fissa le retribuzioni, e che viene approvato entro 31 gennaio), si dovrà fare riferimento al decreto dell'anno precedente salvo conguaglio alla fine dell'anno.

✓Se il contratto prevede la permanenza all'estero per un periodo superiore a 183 giorni, il sostituto d'imposta applicherà la tassazione forfetaria a partire dalla prima retribuzione erogata, salvo rettifica da effettuare in sede di conguaglio qualora vengano meno le condizioni richieste.

4. TFR tassato in base ad importo erogato

✓I lavoratori dipendenti con reddito convenzionale conservano, comunque, la piena soggettività passiva per tutti gli altri redditi posseduti, o comunque ad essi imputabili in base alle disposizioni tributarie di carattere generale.

✓Effetti: nessuna esclusione dalla tassazione può essere invocata per le indennità di fine rapporto corrisposte da imprese italiane al personale italiano che abbia prestato lavoro all'estero alle loro dipendenze, anche per la parte afferente ad annualità lavorate effettivamente all'estero.

5. Il computo dei giorni per la tassazione forfetaria

✓Giorni di effettiva permanenza all' estero: il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo. E' sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all' estero per un minimo di 183 giorni nell' arco di dodici mesi.
✓*«Nell' arco di dodici mesi»*: l' intervallo temporale da considerare non coincide con il periodo di imposta, ma si valuta la permanenza del lavoratore all' estero stabilita nello specifico contratto di lavoro, che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari.
✓Conteggio dei giorni di permanenza all' estero: rilevano nel computo dei 183 giorni, il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi. Diverso dal conteggio OCSE.

6. Emolumenti arretrati (a tassazione corrente)

- ✓ Le retribuzioni erogate dopo il rientro in Italia, ma per il lavoro estero, rientrano nella retribuzione convenzionale, senza ulteriore tassazione;
- ✓ viceversa, eventuali emolumenti arretrati erogati al lavoratore durante la permanenza all'estero, ma relativi al precedente lavoro svolto in Italia, non sono assorbiti dalla retribuzione convenzionale, che riguarda solo il lavoro all'estero.

7. Tassazione forfetaria anche senza distacco.

✓In questo senso, anche Agenzia delle Entrate, circolare n. 11/E del 21 maggio 2014.

✓Problemi operativi: è difficile individuare con precisione la «retribuzione convenzionale» da assoggettare ad imposizione; quest' ultima viene, infatti, fissata dal decreto ministeriale, alla luce della «retribuzione nazionale» di riferimento.

✓Si consiglia di inserire all' interno del contratto di lavoro stipulato all' estero, gli opportuni richiami al livello di inquadramento collettivo italiano, e alla relativa retribuzione che lo stesso dipendente percepirebbe, se l' assunzione, invece che all' estero, fosse avvenuta all' interno del territorio nazionale.

✓ ***RLD al netto dei contributi esteri (cm. 17/E/2015)***

D. Si chiede se il reddito di lavoro dipendente, risultante dalla certificazione rilasciata dal datore di lavoro estero, da indicare nel quadro C debba essere al lordo o al netto dei contributi previdenziali obbligatori versati nello stato estero.

R. *Considerato che l'articolo 51, comma 2, lett. a), del TUIR, in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente, stabilisce, tra l'altro, che "Non concorrono a formare il reddito: ... i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge…"…., si è dell'avviso che il reddito estero debba essere dichiarato al netto dei contributi previdenziali obbligatori versati nello Stato estero.*

Si deve ritenere che [ai fini della loro deducibilità] sia irrilevante la circostanza che detti contributi, obbligatori o "facoltativi", siano versati in Italia, sempreché le somme e i valori cui i contributi si riferiscono siano assoggettate a tassazione in Italia.

LAVORO AUTONOMO ALL'ESTERO

A cura di Andrea Bonino

✓ **La territorialità per i soggetti non residenti**

✓ Art. 23 TUIR

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:
...

d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
...

✓ Effetti: si tassa in Italia il lavoro autonomo svolto in Italia da un soggetto non residente.

✓ **Art. 25 dpr. 600/73:** *ritenute sui redditi di lavoro autonomo*

✓ Professionista residente in Italia: ritenuta d'acconto del 20%.
✓ Professionista residente all'estero: ritenuta d'imposta del 30%.

↓

✓ Art. 25 dpr. 600/73: *se i compensi sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30%, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.*

✓ **E' fatta salva** *l'applicazione delle convenzioni internazionali*

✓Convenzione conforme al modello OCSE (art. 14):

1.tassazione esclusiva nel paese di residenza, a meno che il prestatore non disponga abitualmente nell'altro paese di una base fissa per l'esercizio della sua attività;

2.se c'è una base fissa, tassazione concorrente dei due paesi, nella misura in cui i redditi sono imputabili alla predetta base fissa.

✓Effetti: in presenza di una base fissa, il sostituto d'imposta italiano deve applicare la ritenuta dell'art. 25, dpr. 600/73.

✓Comitato Affari Fiscali dell'OCSE: ha approvato l'eliminazione dell'art. 14 del modello OCSE.

✓Art. 7 (Utili delle imprese): è sufficiente anche per disciplinare il lavoro autonomo estero.

✓ ***Convenzione Italia - Francia***

✓ **Articolo 14 - Professioni indipendenti**

✓ ***1.*** *I redditi che un residente di uno Stato ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale residente non disponga abitualmente nell'altro Stato di una base fissa per l'esercizio delle sue attività. Se egli dispone di tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato ma unicamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa.*

✓ ....

- ✓ **Rm. 11 giugno 2009, n. 154/E**
- ✓ Fattispecie in esame: una società inglese che effettua servizi legali vuole costituire in Italia una sede operativa.
- ✓ Dubbio: i compensi professionali corrisposti alla base fissa vanno assoggettati a ritenuta, ai sensi dell'art. 25 del dpr. 600/73?
- ✓ Soluzione:

1. Base fissa = professionista residente.
2. Stabile organizzazione = attività di natura imprenditoriale.
3. Base fissa = autonomo centro di imputazione di interessi giuridico/tributari per lo svolgimento di attività di lavoro autonomo.

- ✓ Effetti: ritenuta del 20% a titolo di acconto.

✓**Applicazione diretta delle disposizioni convenzionali:** *è una facoltà (non un obbligo) per il sostituto di imposta italiano*

✓Rm. 56/2005: *il prelievo alla fonte è operato nella misura determinata dalla legislazione interna e, su richiesta del soggetto non residente, si procede, in applicazione delle disposizioni convenzionali, al rimborso delle imposte trattenute. Tuttavia, il sostituto d'imposta può, sotto la propria responsabilità, applicare direttamente il beneficio convenzionale e, quindi, non effettuare la ritenuta d'imposta; in tale ipotesi, il sostituto ha l'obbligo di acquisire dai beneficiari del reddito la documentazione comprovante la sussistenza delle condizioni richieste dalla Convenzione ai fini dell'esonero.*

✓ Istruzioni modello 770/2015

Anno	Anticipazione	Ammontare lordo corrisposto	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale
2	3 ☐	4	5

- ✓ Se il percipiente è un soggetto non residente, il sostituto d'imposta deve indicare le somme non assoggettate a ritenuta nel ***punto 5*** in quanto ha applicato direttamente il regime previsto nelle convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sui redditi.
- ✓ In tal caso, il sostituto d'imposta deve conservare ed esibire o trasmettere, a richiesta dell'Agenzia delle Entrate, il certificato rilasciato dal competente ufficio fiscale estero, attestante la residenza del percipiente, nonché la documentazione comprovante l'esistenza delle condizioni necessarie per fruire del regime convenzionale.
- ✓ Nel caso in cui esista un modello convenzionale quest'ultimo debitamente compilato, sostituisce la predetta documentazione.

Agenzia Entrate

MODELLO D – ALTRI REDDITI

(il presente modello deve essere utilizzato per le categorie di reddito per le quali non è previsto uno specifico modello, ad es. redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, plusvalenze, gettoni di presenza ecc.)

☐ ESONERO/APPLICAZIONE ALIQUOTA CONVENZIONALE ☐ RIMBORSO

Articolo ____ della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e _____

SOGGETTO ITALIANO CHE PAGA I REDDITI

Persona	Cognome Nome / Denominazione Sociale
Codice Fiscale	
Residenza	Indirizzo completo

DESCRIZIONE DEI REDDITI PERCEPITI [1] : _____

Data di pagamento	Ammontare redditi al lordo dell'imposta italiana	Imposta pagata in Italia	Aliquota convenzionale applicabile	Imposta dovuta	Rimborso richiesto

DICHIARAZIONE DEL BENEFICIARIO O DEL SUO RAPPRESENTANTE AUTORIZZATO[2]

Il sottoscritto _____ in qualità di _____

Dichiara

- di essere / che l'ente _____ è residente in _____ ai sensi della Convenzione con _____ per il periodo/i periodi di imposta _____ ;
- di essere / che l'ente sopraindicato è il beneficiario effettivo dei redditi;
- di non avere / che l'ente sopraindicato non ha una stabile organizzazione o una base fissa in Italia cui si ricolleghi effettivamente il reddito;

☐ di essere / che l'ente sopraindicato è assoggettato a imposta per i redditi in questione nel Paese di residenza;
☐ di NON essere / che l'ente sopraindicato NON è assoggettato a imposta per i redditi in questione nel Paese di residenza (spiegare i motivi dell'esenzione)
_____ ;

- di possedere ogni altro requisito necessario per usufruire delle agevolazioni previste dalla Convenzione rispetto al reddito percepito;
- che tutte le informazioni contenute nella presente dichiarazione sono corrette e complete e si impegna a comunicare l'eventuale venir meno di uno o più dei requisiti sopradescritti, nonché le eventuali variazioni dei dati e delle informazioni fornite.

Chiede

☐ l'esonero dall'imposta italiana o l'applicazione nei limiti previsti dalla richiamata disposizione della Convenzione;
☐ il rimborso dell'imposta relativa al reddito sopra specificato;

- che il rimborso sia effettuato secondo le modalità di pagamento specificate nel frontespizio.

Luogo e data _____ Firma _____

ATTESTAZIONE DELL'AUTORITA' FISCALE

L'Autorità fiscale di _____ certifica che per il periodo / i periodi d'imposta _____ il beneficiario sopraindicato risulta residente in _____ ai sensi dell'articolo ___ della Convenzione con l'Italia e che le dichiarazioni del presente modello sono esatte per quanto a conoscenza di questa Amministrazione fiscale.

Data _____ **Firma e Timbro dell'Autorità fiscale**

✓**Istruzioni ministeriali:** l'attestazione dell'autorità fiscale estera contenuta nel modello ha validità a decorrere dalla data di rilascio fino al termine del periodo d'imposta indicato nel modello, sempre che le condizioni ivi dichiarate permangano per la durata del medesimo periodo.

- ✓ **Prelievo alla fonte eccedente** *rispetto all'aliquota prevista dalla Convenzione, ovvero è stata applicata la ritenuta italiana pur spettando la tassazione in via esclusiva al Paese di residenza del beneficiario del reddito:* il soggetto non residente può chiedere a rimborso la maggiore imposta trattenuta.

- ✓ A chi va presentata la domanda di rimborso: Agenzia delle Entrate, Centro Operativo di Pescara – via Rio Sparto, 21, 65129 Pescara – Italia (fax 085/ 52145 - indirizzo mail: cop.pescara.rimborsinonresidenti@agenziaentrate.it).
- ✓ Termine per richiedere il rimborso: 48 mesi dalla data del prelevamento dell'imposta (art. 38, commi 1 e 2 del dpr. n. 602).
- ✓ Documentazione da allegare.

I COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI E I REDDITI DIVERSI

A cura di Andrea Bonino

- ✓ **Da un punto vista fiscale,** *Cm. 67/E/2001: le somme e i valori percepiti in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore* costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.
- ✓ Fanno eccezione *gli uffici che rientrano nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione.*
- ✓ Collaboratore (art. 50, c.1, c-bis) TUIR): disposizioni RLD per *fringe benefit* e rimborsi spese.
- ✓ Dipendente (art. 49 TUIR): tra le altre, la fattispecie in cui la carica di amministratore è assunta per previsione contrattuale, normativa, ordine di servizio del datore, da dipendenti della controllante o delle collegate.

- ✓ **I redditi percepiti da** *amministratori (assimilati LD) non residenti*
- ✓ Territorialità: valutata ai sensi dell'art. 23, c. 2, lettera b), TUIR.
- ✓ *I redditi si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.*
- ✓ Effetti: non rileva il luogo di esecuzione dell'attività, ma la residenza del soggetto che eroga il compenso.

✓ **Cm. 58/E/2001 -** *Compensi corrisposti a soggetti non residenti*

D. Si chiede di chiarire il trattamento tributario da riservare ai compensi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa a favore di soggetti non residenti nei casi in cui:

- la prestazione sia resa al di fuori dei confini nazionali;

- la prestazione sia resa entro i confini nazionali.

R. *Se ad erogare il compenso al non residente è un soggetto nazionale, l'imposta in Italia è dovuta a prescindere dal fatto che le prestazioni siano materialmente effettuate nel territorio nazionale, o all'estero.*

✓ **Sui compensi erogati** *il sostituto italiano applica la ritenuta d'imposta*

✓ Art. 24, c. 1-ter dpr. 600/1973: sui redditi derivanti da rapporti di collaborazione (assimilati a RLD) corrisposti a non residenti, si opera una ritenuta a titolo d'imposta del 30%.

✓ Quanto sopra vale naturalmente sempreché non esista una convenzione contro le doppie imposizioni che disciplini diversamente la materia.

- ✓ **Quale norma convenzionale** *si applica all'amministratore di società, fiscalmente assimilabile al lavoratore dipendente ?*
- ✓ Convenzione Italia Francia, conforme al modello OCSE.
- ✓ Articolo 16 - Dirigenti di società e membri dei consigli di amministrazione o dei collegi sindacali

  1. I gettoni di presenza e le altre retribuzioni ricevuti da un residente di uno Stato che esercita funzioni di direzione o di gestione in una società residente dell'altro Stato, o che è membro del Consiglio di amministrazione o del collegio sindacale sono imponibili in detto altro Stato. ....
- ✓ Effetti: la Convenzione conferma la tassazione concorrente.

- ✓ **Redditi diversi in ambito internazionale,** *prendendo spunto dalla normativa sui beni concessi in godimento ai soci della società*
- ✓ Art. 67, c. 1, lettera h-ter), TUIR. *Costituisce reddito diverso la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore.*
- ✓ *Ambito soggettivo: anche soci non residenti (*Cm. 24/2012*).*
- ✓ Territorialità: valutata ai sensi dell'art. 23, c. 1, lettera f), TUIR.

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: ... f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso ...

- ✓ **La Convenzione elimina** *la doppia imposizione sui redditi diversi?*
- ✓ Convenzione Italia-Francia conforme modello OCSE
- ✓ Articolo 22 - Altri redditi

  1. Gli elementi di reddito di qualsiasi provenienza di un residente di uno Stato, non trattati negli altri articoli della presente Convenzione, sono imponibili soltanto in questo Stato. **(Stato di residenza)**
- ✓ Effetti: nessuna tassazione in Italia per il socio straniero che utilizza privatamente un bene aziendale di società italiana.
- ✓ Eliminata la tassazione nel paese della «fonte».

GLI IMMOBILI ALL'ESTERO

A cura di Andrea Bonino

- ✓ **Gli immobili all' estero**

- ✓ Art. 67 TUIR. *Sono redditi diversi se non sono conseguiti nell' esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: ... f) i redditi di beni immobili situati all'estero. ...*

- ✓ Per il privato residente in Italia, l' immobile all' estero non genera redditi fondiari, ma **redditi diversi**.

RL12	Redditi di beni immobili situati all'estero non locati per i quali è dovuta l'IVIE e dei fabbricati adibiti ad abitazione principale [1] ,00	Redditi di beni immobili situati all'estero [2] ,00	
		Redditi sui quali non è stata applicata ritenuta [3] ,00	

- ✓ Istruzioni di Unico 2015, RL 12, colonna 2: ammontare netto assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero per il 2014 o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo d' imposta estero che scade nel corso di quello italiano.
- ✓ *Fattispecie 1: immobile all' estero non locato, e non assoggettato all' imposta estera sui redditi.*
- ✓ In Italia, l' immobile non concorre alla formazione del reddito del contribuente.
- ✓ Un esempio: in Francia, non c' è nessuna imposizione diretta per gli immobili non locati, in quanto si corrispondono solo le imposte locali.
- ✓ I residenti in Italia con immobili in Francia non locati non sono tenuti a dichiarare in Italia il relativo reddito catastale.

- ✓ *Fattispecie 2: immobile all'estero non locato, ma assoggettato all'imposta estera sui redditi. In Italia, effetto sostitutivo IVIE/IRPEF.*

- ✓ Cm. 12/E/2013 + 13/E/2013 + istruzioni di Unico 2015: *nel caso in cui lo Stato estero preveda la tassazione dell'immobile in base a criteri di tipo catastale o similari, tale ammontare non concorrerà alla formazione del reddito in Italia in base alla valutazione effettuata dallo Stato estero, se l'immobile è soggetto all'IVIE.*
- ✓ Idem per gli immobili adibiti ad abitazione principale.
- ✓ Rimane fermo l'obbligo di compilazione del modulo RW + RL 12, casella 1.

RL12	Redditi di beni immobili situati all'estero non locati per i quali è dovuta l'IVIE e dei fabbricati adibiti ad abitazione principale [1] ****** ,00	Redditi di beni immobili situati all'estero [2]	no	,00
		Redditi sui quali non è stata applicata ritenuta [3]		,00

- ✓ Cm. 13/E/2013: nel caso in cui l'immobile sia locato solo per una parte dell'anno le disposizioni dell'articolo 70 del TUIR trovano applicazione con riferimento alla parte del periodo di imposta in cui verifica tale circostanza (tassazione pro tempore).

- ✓ *Fattispecie 3: immobile all'estero locato, e il reddito della locazione è soggetto all'imposta estera sui redditi.*

- ✓ Unico 2015: se il reddito derivante dalla locazione è soggetto all'imposta nello Stato estero, indicare l'ammontare netto dichiarato in detto Stato, senza alcuna deduzione di spese.
- ✓ In passato, le circolari affermavamo, invece, che andava indicato: ammontare dichiarato in Stato estero con deduzione delle spese strettamente inerenti. (Cm. 45/E/2010 + cm. 13/E/2013).
- ✓ Spetta il credito d'imposta, per le imposte pagate all'estero.

RL12	Redditi di beni immobili situati all'estero non locati per i quali è dovuta l'IVIE e dei fabbricati adibiti ad abitazione principale [1] ,00	Redditi di beni immobili situati all'estero [2]	sì	,00
		Redditi sui quali non è stata applicata ritenuta [3]		,00

- ✓ *Fattispecie 4: immobile all'estero locato, e il reddito della locazione non è soggetto all'imposta estera sui redditi*
- ✓ Unico 2015: se il reddito derivante dalla locazione non è soggetto ad imposta sui redditi nel Paese estero, indicare l'ammontare del canone di locazione percepito, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese.

sì

RL12	Redditi di beni immobili situati all'estero non locati per i quali è dovuta l'IVIE e dei fabbricati adibiti ad abitazione principale 1	,00	Redditi di beni immobili situati all'estero 2	,00
			Redditi sui quali non è stata applicata ritenuta 3	,00

- ✓ **Unico 2015: esempio**

Da un immobile situato all'estero si è percepito un canone d'affitto di Euro 10.000.

Il reddito non è assoggettato ad imposta all'estero.

Nel rigo RL12 si indica il canone d'affitto ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria.

RL12	Redditi di beni immobili situati all'estero non locati per i quali è dovuta l'IVIE e dei fabbricati adibiti ad abitazione principale 1	,00	Redditi di beni immobili situati all'estero 2	***8.500*** ,00
			Redditi sui quali non è stata applicata ritenuta 3	,00

- ✓ *Ricordarsi di compilare il quadro RW.*

- ✓ **Nell' ipotesi di tassazione concorrente,** *è applicabile la Convenzione*
- ✓ Convenzione Italia – Francia. Articolo 6 - *Redditi immobiliari*

  1. I redditi derivanti da beni immobili sono imponibili nello Stato in cui detti beni sono situati.

  2. L'espressione «beni immobili» è definita in conformità al diritto dello Stato in cui i beni stessi sono situati.

  3. Le disposizioni del paragrafo 1 si applicano ai redditi derivanti dalla utilizzazione diretta, dalla locazione o dall'affitto, nonché da ogni altra forma di utilizzazione di beni immobili.

  4. Le disposizioni dei paragrafi 1 e 3 si applicano anche ai redditi derivanti da beni immobili di un'impresa nonché ai redditi dei beni immobili utilizzati per l'esercizio di una professione indipendente.
- ✓ Effetti della Convenzione: non elimina la tassazione concorrente, ma conferma l' imponibilità nel paese della «*fonte*», senza escluderla nel paese di «*residenza*».

- ✓ **In caso di cessione di un bene immobile all' estero,** *e realizzo di una plusvalenza da parte di un privato residente in Italia?*

- ✓ Risoluzione 21 giugno 2007, n. 143/E.
- ✓ *Ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR, le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili, sono tassabili come redditi diversi.*
- ✓ *L'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR, non limita la previsione di imponibilità al solo caso di immobile situato in Italia.*
- ✓ *Pertanto, anche la cessione di immobili situati all'estero è atto idoneo a far emergere plusvalenze tassabili in capo al possessore dell'immobile residente in Italia.*

- ✓ **Nell'ipotesi di tassazione concorrente,** *si applica la disposizione convenzionale.*
- ✓ Articolo 13 della Convenzione, conforme al modello OCSE: ***Utili di capitale.***
- ✓ *Gli utili provenienti dall'alienazione di beni immobili di cui all'articolo 6, sono imponibili nello Stato dove tali beni sono situati.*
- ✓ Effetti: tassazione concorrente dei due Paesi, confermata anche dalla Convenzione.

- ✓ **Gli immobili in Italia** *posseduti dai non residenti*
- ✓ Art. 23 TUIR. *Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:*
  a) i ***redditi fondiari****; ...*
- ✓ Art. 37, c. 4-bis TUIR. *Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5% sia superiore al reddito medio ordinario, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.*

RW 2015: PRESENTAZIONE

A cura di Andrea Bonino

- ✓ Se il contribuente è obbligato alla presentazione del modello UNICO 2015 Persone fisiche, il quadro RW deve essere presentato unitamente a detto modello.
- ✓ Nei casi di esonero dalla dichiarazione dei redditi o qualora il contribuente abbia utilizzato il mod. 730/2015, il quadro RW per la parte relativa al monitoraggio deve essere presentato con le modalità e nei termini previsti per la dichiarazione dei redditi unitamente al frontespizio del modello UNICO 2015 Persone fisiche debitamente compilato (in tal caso, il quadro RW costituisce un "quadro aggiuntivo" al modello 730).

- ✓ Considerato che il quadro riguarda la rilevazione delle attività finanziarie e investimenti all'estero detenuti nel periodo d'imposta, occorre compilare il quadro anche se l'investimento non è più posseduto al termine del periodo d'imposta (ad esempio, il caso di un conto corrente all'estero chiuso nel corso del 2014).
- ✓ Per gli importi in valuta estera il contribuente deve indicare il controvalore in euro utilizzando il cambio indicato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme contenute nei titoli I e II del Tuir.

RW 2015: NOVITÀ

A cura di Andrea Bonino

- ✓ **NOVITA' 1**

- ✓ **Art. 4, dl. 167/90**
- ✓ *3. ... Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 non sussistono altresì per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a **15.000 euro**.*

- ✓ Decorrenza: 1° gennaio 2015.
- ✓ Istruzioni di Unico 2015: considerano ancora il vecchio limite di 10.000 euro.
- ✓ Obbligo di compilazione di RW, in ogni caso, se è dovuta l'IVAFE.

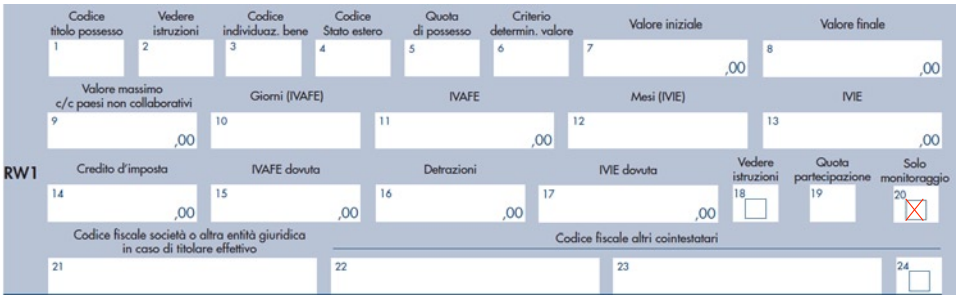
- ✓ IVAFE: la cm. 28/E/2012 ha charito che:
- ✓ l'imposta in misura fissa non è dovuta qualora il valore medio di giacenza annuo risultante dagli estratti conto sia non superiore a euro **5.000**.
- ✓ A tal fine, occorre considerare tutti i conti detenuti all'estero dal contribuente presso il medesimo intermediario, a nulla rilevando il periodo di detenzione del rapporto durante il periodo d'imposta.
- ✓ Nel caso in cui il contribuente possieda rapporti cointestati, al fine della determinazione del predetto limite si tiene conto degli ammontari riferibili pro quota al medesimo contribuente.
- ✓ Infine, se il conto corrente ha una giacenza media annuale di valore negativo, tale conto non concorre a formare il valore medio di giacenza per l'esenzione.

- ✓ Vedi esempi successivi.

✓ **NOVITA' 2**

✓ Qualora il contribuente debba assolvere i soli obblighi di monitoraggio, non dovrà compilare le caselle utili alla liquidazione dell' IVIE ovvero dell' IVAFE, ponendo particolare attenzione alla barratura della colonna 20.

✓ Esempio: abolizione IVAFE per partecipazioni e oro (cfr. art. 9, L. 161/2014); la norma fa ora, infatti, riferimento ai prodotti finanziari (non più attività finanziarie).



✓ **NOVITA' 3**

✓ In presenza di più operazioni della stessa natura, il contribuente può aggregare i dati per indicare un insieme di attività finanziarie omogenee caratterizzate, cioè, dai medesimi codici "investimento" e "Stato Estero".

✓ In tal caso il contribuente indicherà nel quadro RW i valori complessivi iniziali e finali del periodo di imposta, la media ponderata dei giorni di detenzione di ogni singola attività rapportati alla relativa consistenza, nonché l' IVAFE complessiva dovuta per il gruppo di attività.

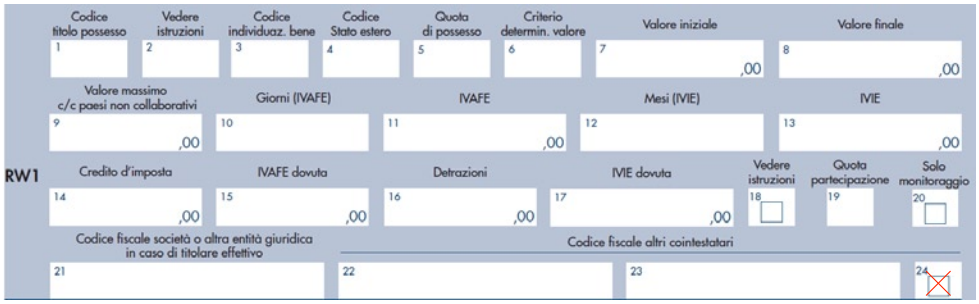
✓ La predetta compilazione semplificata del quadro RW è ammessa a condizione che sia predisposto e conservato un apposito prospetto da esibire o trasmettere, su richiesta all' Amministrazione finanziaria, in cui sono specificati i dati delle singole attività finanziarie, i criteri di raggruppamento di queste ultime, nonché le modalità di calcolo dell' IVAFE.

✓ **NOVITA' 4**

✓ Casella 24: da barrare se i cointestatari sono più di 2.

✓ In merito ai cointestatari (22 e 23), le istruzioni indicano di inserire i codici fiscali degli altri soggetti che a qualsiasi titolo sono tenuti alla compilazione della presente sezione nella propria dichiarazione dei redditi.

✓ Alcune volte non è facile/possibile saperlo.



✓ **NOVITA' 5: IVAFE**

✓ Nuova formulazione art. 19, c. 18, Dl. 201/2011 post L. 161/2014.

✓ *A decorrere dal 2012 è istituita un'imposta sul valore dei* ***prodotti finanziari****, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato.*

✓ Versione precedente: **attività finanziarie**.

✓ In dottrina, effetti: partecipazioni in società non rappresentate da titoli, valute estere, finanziamenti soci e metalli preziosi fuori da IVAFE.

✓ Cfr. art. 1, c. 1, lett. u) dlgs. 58/98, prodotti finanziari: *gli strumenti finanziari e ogni altra forma di investimento di natura finanziaria.*

RW: AMBITO SOGGETTIVO

A cura di Andrea Bonino

MONITORAGGIO

Dl. 28 giugno 1990, n. 167 *post modifiche L. 6 agosto 2013, n. 97*

Art. 4. Dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività

1. Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici … residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, **detengono** investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. **Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento …**

3. Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 non sussistono per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, **qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.**

Ambito soggettivo: persone fisiche, enti non commerciali e società semplici residenti in Italia, comprese le persone fisiche titolari di reddito d' impresa o di lavoro autonomo, anche nel caso in cui le operazioni siano poste in essere in qualità di esercenti attività commerciali o professionali.

- ✓ Condizione necessaria: detenzione all' estero di attività, finanziarie e patrimoniali, a titolo di proprietà o di altro diritto reale, anche se provengono da eredità o donazioni.
- ✓ E' sufficiente la semplice disponibilità o la possibilità di movimentazione; qualora un soggetto residente abbia la delega al prelievo su un conto corrente estero è tenuto alla compilazione del quadro RW, salvo che non si tratti di mera delega ad operare per conto dell' intestatario, come nel caso di amministratori di società. **Cm. 28/E/2011.**

Cm. 38/2013: nessun obbligo di monitoraggio è posto in capo agli enti commerciali, alle società, siano esse società di persone (s.a.s., s.n.c., società di fatto) o società di capitali (s.p.a., s.a.p.a., società cooperative), ad eccezione delle società semplici.

- ✓ **Cm. 28/E/2011: in merito agli amministratori di società**

  D. L'obbligo di monitoraggio è applicabile anche agli amministratori di società che hanno la possibilità di movimentare i conti correnti esteri della società?

  R. Anche il delegato è tenuto alla compilazione del modulo RW per l'indicazione dell'intera consistenza del conto corrente detenuto all'estero e dei relativi trasferimenti. Tale obbligo sussiste esclusivamente qualora si tratti di una ***delega al prelievo*** *e non soltanto di una mera delega ad operare per conto dell'intestatario. E' da ritenersi esclusa, in sostanza, l'esistenza di un autonomo obbligo di monitoraggio nell'ipotesi in cui il soggetto che ha la disponibilità dell'attività estera possa esercitare esclusivamente un mero potere dispositivo in ordine alle predette attività in esecuzione di un mandato per conto del soggetto intestatario. E' il caso, ad esempio, degli amministratori che hanno il potere di firma su conti correnti della società in uno Stato estero e che hanno la possibilità di movimentare i capitali pur non essendo beneficiari dei relativi redditi.*

- ✓ Qualora sul bene sussistano più diritti reali (es. nuda proprietà e usufrutto) sono tenuti all'effettuazione dell'adempimento sia il titolare del diritto di usufrutto, che il titolare della nuda proprietà.

- ✓ **Istruzioni Unico 2015** (dovute al calcolo di IVIE e IVAFE direttamente in RW): se le attività finanziarie o patrimoniali sono in comunione o cointestate, (ad esempio, conto corrente cointestato, immobili in comproprietà) *l'obbligo di compilazione del quadro RW è a carico di ciascun soggetto intestatario con riferimento all'intero valore delle attività e con l'indicazione della percentuale di possesso.*

- ✓ RW anche nel caso in cui le attività siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona (ad esempio, effettiva disponibilità di attività formalmente intestate ad un trust residente o non residente); in particolare, devono essere indicati gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria, nonché gli investimenti in Italia e le attività finanziarie italiane, detenute per il tramite di fiduciarie estere o di soggetti esteri fittiziamente interposti, che ne risultino formalmente intestatari.

- ✓ Cm. 10/E/2015: *si deve considerare soggetto fittiziamente interposto una società localizzata in un Paese bl. non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere che la titolarità dei beni intestati alla società spetti in realtà al socio che effettua il rimpatrio.*

- ✓ Istruzioni Unico 2015: *sono considerati detenuti all'estero, ai fini del monitoraggio, gli immobili ubicati in Italia posseduti per il tramite di fiduciarie estere o di un soggetto interposto residente all'estero.*

- ✓ Sempre in merito all'interposizione, con la circolare n. 28/E del 2 luglio 2012, a proposito dell'IVIE, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che l'imposta trova applicazione nel caso in cui gli immobili *"……siano detenuti per il tramite di una società fiduciaria nonché nei casi in cui detti beni siano formalmente intestati ad entità giuridiche (ad esempio società, fondazioni, o trust) che agiscono quali persone interposte mentre l'effettiva disponibilità degli immobili è da attribuire a persone fisiche residenti*."

- ✓ In quest'ultimo documento, la localizzazione della "società schermo" (white list o black list) interposta è ininfluente.

- ✓ SCI francese
- ✓ Fattispecie: immobile di proprietà di una Sci (Società immobiliare) francese e tenuto a disposizione dei soci.
- ✓ Dubbio: il socio deve dichiarare la quota di partecipazione nella Sci francese o la quota parte dell'immobile a disposizione?
- ✓ Caratteristiche della Sci: la normativa tributaria francese non considera la Sci come autonomo soggetto di imposta.
- ✓ I redditi di locazione, infatti, non sono assoggettati a tassazione in capo alla Sci, ma vengono imputati pro-quota ai soci e da questi dichiarati.
- ✓ Se l'immobile è invece tenuto a disposizione dei soci, non solo non vi è alcuna tassazione ai fini delle imposte sui redditi, ma non vi è neppure l'obbligo per la Sci e per i suoi soci di presentare la dichiarazione dei redditi in Francia.
- ✓ Parte della dottrina: SCI = schermo formale = in RW quota di costo, corrispondente alla quota di partecipazione, sostenuto per l'acquisto dell'immobile da parte della SCI. Come se la persona fisica fosse proprietaria direttamente dell'immobile.

- ✓ Interpretazioni ministeriali: mancano chiarimenti definitivi.
- ✓ Cm. 9/E/2002: *se la società estera è un soggetto interposto e lo schermo societario appare meramente formale, si può sostenere che la titolarità dei beni e delle attività intestati alla società spetti in realtà al socio.*
- ✓ In dottrina: *ciascun socio deve indicare la quota di costo, corrispondente alla sua quota di partecipazione, sostenuto per l'acquisto dell'immobile da parte della Sci francese.*

- ✓ Cm. 49/E/2009 = attività finanziaria.
- ✓ Quote Società Civile Immobiliare (SCI)
- ✓ D.: Viene chiesto se è possibile regolarizzare/rimpatriare quote di una Società Civile Immobiliare (SCI) monegasca.
- ✓ R.: Non è possibile regolarizzare le quote di una SCI monegasca in quanto il principato di Monaco non è un Paese che consente un effettivo scambio d'informazioni. È, invece, possibile rimpatriare tali quote non solo attraverso la loro intestazione ad una società fiduciaria, ma anche mediante il conferimento a quest'ultima di un mandato all'amministrazione delle quote stesse. L'amministrazione dovrà avere ad oggetto l'attuazione di un mandato, cioè il compimento di singoli atti giuridici di amministrazione del bene (atti di acquisto, di esercizio dei diritti di voto e altri diritti patrimoniali, alienazione ecc.). Attraverso tali atti la fiduciaria compie un'amministrazione avente ad oggetto la conservazione del patrimonio del cliente attraverso l'esercizio dei diritti spettanti a detto patrimonio. Tale schema operativo può essere utilizzato anche ai fini del rimpatrio giuridico di immobili e diritti reali immobiliari.

- ✓ Cm. 49/E/2009 = immobile. Stessa circolare, chiarimenti non omogenei.
- ✓ Cartolarizzazione dell'immobile
- ✓ D.: Qualora oggetto del rimpatrio siano partecipazioni che derivino dalla cartolarizzazione di un immobile, nel quadro B (distinta delle attività rimpatriate e/o regolarizzate) della dichiarazione riservata il contribuente deve compilare il rigo B2 (Altre attività finanziarie) o il rigo B3 (Beni immobili e diritti immobiliari)?
- ✓ R.: Come specificato nella circolare n. 43/E del 2009 è consentita una forma di rimpatrio giuridico dell'immobile detenuto al 31 dicembre 2008 consistente nel conferimento dello stesso in una società costituita nel medesimo Paese in cui si trova l'immobile detenuto alla data del 5 agosto 2009 e nel conseguente rimpatrio delle partecipazioni. In tal caso, tuttavia, è necessario che il soggetto che effettua l'operazione di rimpatrio sia il proprietario delle attività conferite e che la società conferitaria non risulti intestataria di altri beni. In tal caso, trattandosi nella sostanza della regolarizzazione di un immobile può anche essere compilato il rigo B3, colonna 1, in luogo del rigo B2, colonna 1.

I TITOLARI EFFETTIVI DELLE ATTIVITÀ ESTERE

A cura di Andrea Bonino

TITOLARI

- L'obbligo dichiarativo ai fini del monitoraggio riguarda anche il caso in cui le attività e gli investimenti esteri, pur essendo formalmente intestati a società o ad entità giuridiche diverse dalla società siano riconducibili a persone fisiche in qualità di titolari effettivi delle attività secondo quanto previsto dalla normativa antiriciclaggio (*art. 1, c. 2, lett. u) del dlgs. 231/2007 + art. 2 allegato tecnico*).

In caso di detenzione di attività estere per il tramite di società, il contribuente che abbia una partecipazione rilevante come definita dalla normativa antiriciclaggio (ad esempio, la percentuale della partecipazione al capitale sociale è superiore al 25%), deve indicare nel quadro RW il valore della partecipazione nella società estera qualora sia localizzata in un Paese collaborativo e, in aggiunta, la percentuale di partecipazione, nonché il codice fiscale o identificativo della società estera.

L'obbligo dichiarativo in capo al "titolare effettivo" sussiste esclusivamente in caso di partecipazioni in società di diritto estero e non riguarda, invece, anche l'ipotesi di partecipazioni dirette in una o più società residenti che effettuano investimenti all'estero.

Art. 1, c. 2, lett. u) dlgs. 231/2007

- ✓ *Titolare effettivo: la persona fisica per conto della quale è realizzata un'operazione o un'attività, ovvero, nel caso di entità giuridica, la persona o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o controllano tale entità, ovvero ne risultano beneficiari secondo i criteri di cui all'allegato tecnico al presente decreto.*

- ✓ **Allegato tecnico:**

  1. Per titolare effettivo s'intende:
  a) ***in caso di società****:*
  1) la persona fisica o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedano o controllino un'entità giuridica, attraverso il possesso o il controllo diretto o indiretto di una percentuale sufficiente delle partecipazioni al capitale sociale o dei diritti di voto in seno a tale entità giuridica, anche tramite azioni al portatore, purché non si tratti di una società ammessa alla quotazione su un mercato regolamentato e sottoposta a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti; tale criterio si ritiene soddisfatto ove la percentuale corrisponda al ***25 per cento*** *più uno di partecipazione al capitale sociale;*
  2) la persona fisica o le persone fisiche che esercitano in altro modo il ***controllo*** *sulla direzione di un'entità giuridica;*
  ...

- ✓ Partecipazioni in quotate estere: non esiste il titolare effettivo.

- ✓ Unico 2015: le partecipazioni in società estere quotate in mercati regolamentati e sottoposte a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti, vanno valorizzate direttamente nel presente quadro indipendentemente dalla partecipazione al capitale sociale che le stesse rappresentano in quanto è escluso in tal caso il verificarsi dello status di **titolare effettivo**.

ESEMPI

1. Persona fisica detiene una partecipazione al capitale sociale di una società estera in Paese WL in misura pari al 26%, la quale detiene all'estero investimenti e attività estere di natura finanziaria.

RW: valore della partecipazione nella società estera.

2. Persona fisica detiene una partecipazione al capitale sociale di una società italiana in misura pari al 50% che, a sua volta, detiene una partecipazione al capitale di una società estera in misura pari al 100%, la quale detiene all'estero investimenti e attività estere di natura finanziaria.

No compilazione RW.

3. Persona fisica detiene una partecipazione al capitale sociale di una società estera in un Paese WL in misura pari al 15% (partecipazione diretta), e una partecipazione in una società italiana nella misura del 50% che, a sua volta, detiene una partecipazione nella medesima società estera nella misura del 50% (partecipazione indiretta).

Titolare effettivo nella società estera, sommando il 15% della partecipazione diretta con il 25% della partecipazione indiretta.

RW: valore della partecipazione nella società estera e % di partecipazione.

ESEMPI

4. Persona fisica detiene una partecipazione al capitale sociale di una società estera localizzata in un Paese non WL in misura pari al 26% la quale detiene all'estero investimenti e attività estere di natura finanziaria.

RW: valore degli investimenti e delle attività estere della società (obbligazioni, immobili e conti correnti) **e percentuale di partecipazione.**

5. Persona fisica detiene una partecipazione al capitale sociale di una società estera localizzata in un Paese non white list in misura pari al 26 per cento la quale detiene investimenti ed attività finanziarie in Italia.

RW: valore della partecipazione nella società. Il contribuente non è il titolare effettivo di attività estere.

ESEMPI

6. Persona fisica detiene una partecipazione al capitale sociale di una società localizzata in un Paese non white list (Società A) in misura pari al 26 per cento, la quale detiene all'estero investimenti e attività estere di natura finanziaria, tra cui una partecipazione al 100 per cento in un'altra società estera localizzata in un Paese non white list (Società B) che detiene conti correnti esteri.

RW: valore complessivo dei predetti investimenti e attività detenuti per il tramite delle società A (obbligazioni e immobili) **nonché, in luogo della partecipazione nella società B, del conto corrente detenuto dalla società B partecipata indirettamente, specificando che la percentuale di partecipazione nella società A è pari al 26 per cento.**

CONTRIBUENTI ESONERATI DA RW (MONITORAGGIO)

A cura di Andrea Bonino

- ✓ Art. 38, c. 13, dl. 78/2010.
- ✓ L'obbligo di monitoraggio ***non*** sussiste (ma i redditi si dichiarano) per:

1. le ***persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano***, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia (ad esempio, ONU, NATO, Unione Europea, OCSE), la cui residenza fiscale in IT sia determinata, in deroga ai criteri del TUIR, in base ad accordi internazionali ratificati.

- ✓ Cm. 45/2010 + 4/2011 + 38/2013: esonero da RW, non soltanto per il conto corrente di appoggio dello stipendio ma anche relativamente a tutte le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero.
- ✓ Beneficiano dell'esclusione anche i dipendenti di ruolo pubblici che risiedono all'estero per motivi di lavoro, per i quali sia prevista la notifica alle autorità locali ai sensi delle convenzioni di Vienna sulle relazioni diplomatiche e che, in virtù dell'articolo 1, comma 9, lettera b), della legge 27 ottobre 1988, n. 470, mantengono ai fini fiscali la residenza in Italia.

- ✓ Art. 38, c. 13, dl. 78/2010.
- ✓ L'obbligo di monitoraggio ***non*** sussiste per:

2. i contribuenti residenti in Italia che prestano la propria ***attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi*** con riferimento agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa.

- ✓ Cm 45/2010: l'esonero si applica limitatamente alle attività di natura finanziaria e patrimoniale detenute nel Paese in cui viene svolta l'attività lavorativa.
- ✓ La circolare è chiara nel richiamare l'esonero anche per gli investimenti patrimoniali.

- ✓ Parte della dottrina: fattispecie che non riguarda solo i frontalieri, ma tutti i residenti italiani che svolgono attività continuativa di lavoro all'estero.
- ✓ Dubbio: attività lavorativa = anche RLA ???

- ✓ Condizioni per l'esonero dei punti 1 e 2
- ✓ L' esonero viene riconosciuto solo qualora l' attività lavorativa all' estero sia stata svolta in via continuativa per la maggior parte del periodo di imposta e a condizione che entro sei mesi dall' interruzione del rapporto di lavoro all' estero, il lavoratore non detenga più le attività all' estero.
- ✓ Cm. 38/2013: *in sostanza, occorre verificare che la condizione di lavoratore all' estero sia stata realizzata per un numero complessivo di giorni maggiore a 183 nell' arco dell' anno, anche se non continuativi. Qualora il lavoratore rientri in Italia dopo aver prestato la propria attività lavorativa all' estero per la maggior parte del periodo d' imposta, può usufruire del predetto esonero sempreché, entro sei mesi dall' interruzione del rapporto di lavoro all' estero, non detenga più le attività all' estero.*
- ✓ Diversamente, se il contribuente entro tale data non ha riportato le attività in Italia o dismesso le stesse, è tenuto ad indicare tutte le attività detenute all' estero durante l' intero periodo d' imposta.

- ✓ Effetti: un contribuente fiscalmente residente in Italia, che lavora come frontaliero in Francia, non dovrà compilare il quadro relativamente a tutte le disponibilità detenute in territorio francese; nel caso di detenzione di un'attività in Spagna sarà soltanto questa oggetto di segnalazione.
- ✓ Il Forum di Italia Oggi – gennaio 2011
- ✓ Domanda. L' esonero dalla compilazione del modulo RW previsto per i lavoratori frontalieri riguarda anche eventuali disponibilità precedenti all' inizio dello svolgimento dell' attività lavorativa sempre che siano detenute nello stato ove viene svolta tale attività?
- ✓ Risposta. Per quanto riguarda l'ambito oggettivo dell'esonero, esso si riferisce alle attività detenute all'estero nello stesso periodo d'imposta in cui per il lavoratore si è realizzata la condizione soggettiva di frontaliere.
- ✓ Istruzioni Unico 2015: qualora il contribuente sia esonerato dal monitoraggio, è in ogni caso tenuto alla compilazione di RW per il calcolo dell' IVIE e dell' IVAFE.

Esempio n. 1: frontaliero in Svizzera

- ✓ Ezio ha lavorato per tutto il 2014 come frontaliero in Svizzera.
- ✓ E' fiscalmente residente in Italia.
- ✓ E' titolare dei seguenti beni:

1. conto corrente in Svizzera;
2. casa in Svizzera;
3. titoli in Svizzera;
4. conto corrente in Austria.

- ✓ RW: solo per il conto corrente in Austria.
- ✓ Però: RW anche per IVIE e IVAFE per gli investimenti svizzeri.

Esempio n. 2: frontaliero in Svizzera

- ✓ Ezio ha lavorato fino al 30 novembre 2014 come frontaliero in Svizzera.
- ✓ E' fiscalmente residente in Italia.
- ✓ E' titolare dei seguenti beni:

1. conto corrente in Svizzera;
2. casa in Svizzera;
3. titoli in Svizzera;
4. conto corrente in Austria.

- ✓ Ezio risulta per la maggior parte del periodo 2014 come frontaliero.
- ✓ Per essere esonerato da RW deve però rimpatriare gli investimenti svizzeri entro 6 mesi dal 30 novembre 2014.
- ✓ Supponendo che rimanga in Svizzera solo la casa, questa andrà segnalata per l'intero anno 2014.
- ✓ Deve essere segnalato il conto in Austria.

RW: LOCALIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ

A cura di Andrea Bonino

- ✓ Fino al periodo d'imposta 2012 rileva la detenzione al termine di ciascun periodo d'imposta;
- ✓ Dal 2013 la detenzione nel corso del periodo d'imposta.

- ✓ *Cm. 10/E/2015, in merito alla VD.*
- ✓ Il principio generale valorizza la localizzazione dell'attività ove è ubicata la stessa.
- ✓ Qualora, però, venga utilizzato un veicolo per garantire l'occultamento della reale disponibilità, è la sede di quest'ultimo che determina il paese di detenzione dell'attività.
- ✓ Un immobile ubicato in Francia o addirittura in Italia, la cui effettiva disponibilità in capo ad un contribuente italiano è stata schermata attraverso la fittizia intestazione ad una società panamense, si considera detenuto in Panama.

- ✓ continua la cm. 10:

- ✓ le attività finanziarie illecitamente detenute da un contribuente italiano presso un istituto di credito con sede in Svizzera, si considerano detenute nella Confederazione elvetica a prescindere dal fatto che la relazione bancaria sia stata fittiziamente intestata ad una società localizzata in un paese black list.

- ✓ Infatti, in tale caso, la semplice allocazione delle attività finanziarie in Svizzera era, grazie al segreto bancario ivi vigente, già di per sé in grado di garantire sufficientemente l'occultamento al fisco italiano della disponibilità delle stesse in capo al contribuente nazionale.

- ✓ *Effetti non coerenti della cm 10/2015:*
- ✓ se una panamense scherma un conto in un Paese white-list, si applica il raddoppio dei termini per l'accertamento;
- ✓ se invece scherma un conto in Svizzera non si applica il predetto raddoppio, considerando che, in questo caso, il Paese di localizzazione sarebbe la Svizzera (e non Panama), la quale ha firmato a febbraio 2015 l'accordo per lo scambio di informazioni.

ATTIVITÀ FINANZIARIE

A cura di Andrea Bonino

✓ **In RW:**

- ✓ **attività di natura finanziaria** da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera.
- ✓ A titolo esemplificativo:
- ✓ metalli preziosi detenuti all'estero;
- ✓ partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti (es. società estere);
- ✓ obbligazioni estere e titoli similari;
- ✓ titoli pubblici italiani e titoli equiparati emessi all'estero;
- ✓ depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero indipendentemente dalle modalità di alimentazione (ad esempio, accrediti di stipendi, di pensione o di compensi);
- ✓ contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti, ad esempio finanziamenti, riporti, pronti contro termine e prestito titoli;
- ✓ stock option (vedi capitolo dedicato).

✓ **In RW:**

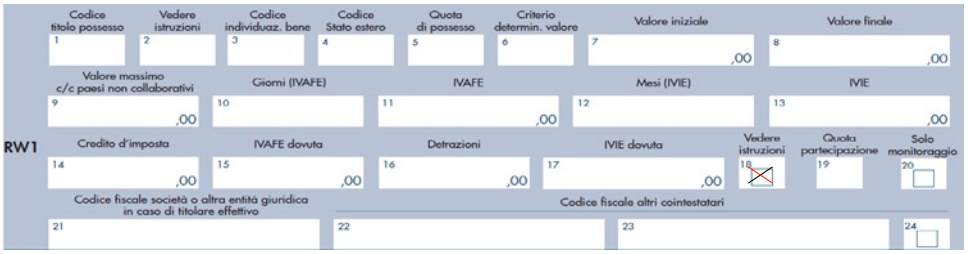
- ✓ attività finanziarie (italiane o estere) custodite in cassetta di sicurezza;
- ✓ attività finanziarie italiane detenute per il tramite di fiduciarie estere o soggetti esteri interposti;
- ✓ Rm. 412/E/2008: attività finanziarie depositate presso le filiali estere di banche o di altri intermediari residenti in Italia;
- ✓ Cm. 10/E/2015: VD per le attività finanziarie italiane detenute all'estero, pur se in deposito fisico presso terzi, come, ad esempio, i titoli pubblici ed equiparati emessi in Italia, le partecipazioni in soggetti residenti ed altri strumenti finanziari emessi da soggetti residenti, in quanto suscettibili di produrre redditi diversi di natura finanziaria derivanti da attività detenute all'estero;
- ✓ Cm. 10/E/2015: VD anche per le attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti.

✓ Valorizzazione delle attività finanziarie in RW:

- ✓ stessi criteri utilizzati per l'IVAFE.
- ✓ *Unico 2015:* il valore è pari al *valore di quotazione* rilevato al 31 dicembre o al termine del periodo di detenzione.
- ✓ Per i titoli non negoziati in mercati regolamentati e, comunque, nei casi in cui le attività finanziarie quotate siano state escluse dalla negoziazione si deve far riferimento al *valore nominale* o, in mancanza, al *valore di rimborso*, anche se rideterminato ufficialmente. Cm. 28/E/2012: *qualora il titolo abbia sia il valore nominale che quello di rimborso, la base imponibile è costituita dal valore nominale. Infine, nell'ipotesi in cui manchi sia il valore nominale sia il valore di rimborso la base imponibile è costituita dal valore di acquisto dei titoli.*

✓ Fruttuosità degli investimenti

- ✓ Casella 18: barrare nel caso in cui i redditi relativi alle attività finanziarie verranno percepiti in un successivo periodo d'imposta ovvero se le predette attività sono infruttifere.
- ✓ In questo caso è opportuno che gli interessati acquisiscano dagli intermediari esteri documenti o attestazioni da cui risulti tale circostanza.



- ✓ Cm. 38/E/2013
- ✓ La presunzione di fruttuosità è una presunzione relativa dal momento che può essere opposta prova contraria da parte del contribuente.
- ✓ Pertanto, fermi restando gli obblighi di monitoraggio e di compilazione del quadro RW, qualora sulla base della legislazione o della prassi vigente in taluni Paesi le attività finanziarie non abbiano prodotto redditi nel periodo d'imposta o siano infruttifere, sarà opportuno che gli interessati acquisiscano dagli intermediari esteri documenti o attestazioni da cui risulti tale circostanza per giustificare, in caso di successivo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, la mancata compilazione del relativo quadro reddituale.

- ✓ Esoneri oggettivi:
- ✓ Art. 4, c. 3, dl. 167/1990. *Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi … non sussistono per le* ***attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti*** *e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi. Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 non sussistono altresì per i* ***depositi e conti correnti bancari*** *costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a* ***15.000 euro (Unico 2015: 10.000)****.*
- ✓ Istruzioni Unico 2015: il quadro RW non va compilato per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.

- ✓ Cm. 38/E/2013: non è più sufficiente che i flussi finanziari e i redditi delle attività oggetto di monitoraggio siano stati riscossi per il tramite di intermediari residenti, essendo stabilito che l'esclusione da monitoraggio è subordinato anche all'applicazione del prelievo da parte del soggetto che interviene nella riscossione dei predetti flussi.

- ✓ In sintesi, l'esonero è ora previsto:

1. per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari finanziari residenti;
2. per i contratti produttivi di redditi di natura finanziaria conclusi attraverso l'intervento degli intermediari finanziari residenti in qualità di controparti ovvero come mandatari di una delle controparti contrattuali;
3. per le attività finanziarie e patrimoniali i cui redditi siano riscossi attraverso l'intervento degli intermediari.

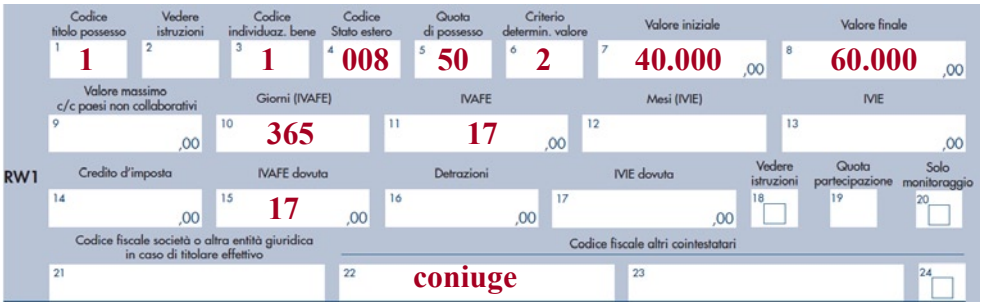
- ✓ Cm. 38/E/2013: esonero anche per i titolari effettivi.

- ✓ Tale esonero compete anche con riferimento ai beni di cui il contribuente risulti "titolare effettivo", sempreché la partecipazione nella società estera o nell'entità giuridica, per il cui tramite il contribuente ricopre detto status, sia amministrata o gestita da intermediari residenti con le modalità sopra specificate.

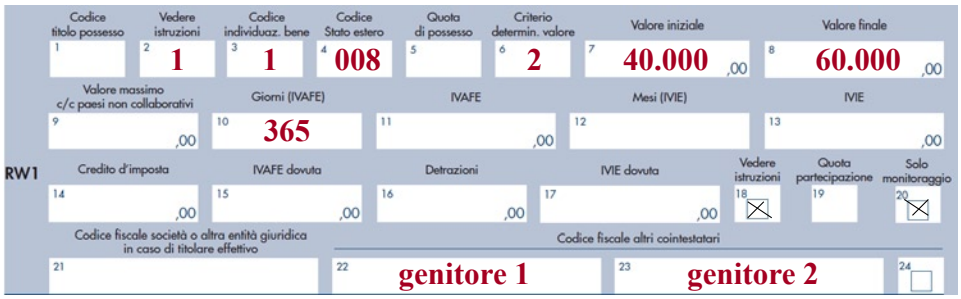
- ✓ In passato, esonero anche per i **depositi e conti correnti**, a condizione che i redditi derivanti da tali attività siano riscossi attraverso l'intervento di intermediari residenti. (Istruzioni vecchi Unico).
  Esonero da rw *qualora il contribuente dia disposizione alla banca estera presso la quale è detenuto il conto di bonificare gli interessi maturati sul conto estero (immediatamente e comunque entro il mese della maturazione) su un conto corrente italiano intestato al medesimo contribuente, dando specificazione nella causale dell'ammontare lordo e dell'eventuale ritenuta applicata all'estero (ritenuta ingresso banca italiana su importo lordo). Tale disposizione può essere resa dal contribuente anche nell'ipotesi di un* conto corrente infruttifero *nel presupposto che l'incarico può avere ad oggetto i proventi che dovessero maturare in futuro per effetto, ad esempio, di modifiche contrattuali successivamente intervenute.*

- ✓ Cfr. cm. 54/E/2002.

- ✓ **Esempio n. 1:** conto in comproprietà.
- ✓ Caio è titolare in Austria di un conto corrente in comproprietà con il coniuge.
- ✓ Il conto corrente ha un saldo al 1° gennaio 2014 di 40.000 euro, mentre al 31 dicembre 2014 il saldo è di 60.000 euro
- ✓ Gli interessi attivi percepiti nel 2014 sono pari a 1.000 euro
- ✓ Non ci sono delegati al prelievo.
- ✓ Colonna 8: andrebbe indicata la giacenza media.



- ✓ **Esempio n. 2:** delega al prelievo.
- ✓ Andrea (figlio) ha una delega al prelievo sul conto corrente dei genitori.
- ✓ I dati sono quelli dell'esempio precedente.
- ✓ Soluzione alternativa: casella 10 e casella 18 (pur maturando interessi, non c'è tassazione per il delegato) potrebbero non essere compilate. Nei prossimi esempi si adotta questa soluzione, quando l'IVAFE non è dovuta.



- ✓ **Esempio n. 3:** cambio di residenza.
- ✓ Tizio è stato fiscalmente residente in Francia fino a tutto il 2013.
- ✓ Nei primi mesi del 2014, ha trasferito la residenza in Italia.
- ✓ Nel 2014 deve indicare il conto corrente detenuto in Francia.

- ✓ **Esempio n. 4:** conto a Londra con giacenza media <5.000 euro.
- ✓ Giorgio ha acceso un conto corrente a Londra nel 2014 depositando 5.000 euro.
- ✓ Al 31 dicembre 2014 il saldo del conto è pari a 3.100 euro, a seguito di un prelevamento.
- ✓ Soluzione: nessuna indicazione in RW, in quanto non è stata superata la soglia dei 10.000 prevista per i conti correnti, ed essendo la giacenza media sotto i 5.000 euro, l'IVAFE non è dovuta.

- ✓ **Esempio n. 5:** amministratore di società.
- ✓ Caio è l'amministratore di Alfa srl, società italiana con conto corrente in Francia.
- ✓ *Cm. 28/E/2011:* Caio non deve segnalare il conto estero.

- ✓ **Esempio n. 6:** 2 conti correnti presso lo stesso intermediario < 5.000 euro.

conto	possesso	giorni	valore medio
Conto A	100%	365	1.000
Conto B	50%	365	7.000

- ✓ Soluzione: occorre calcolare il valore medio di giacenza complessivo, sommando il valore di tutti i conti.
- ✓ Valore medio = 1.000 + 7.000 x 50% = 4.500.
- ✓ No RW per IVAFE.
- ✓ RW per monitoraggio se *valore massimo complessivo dei depositi esteri* superiore a 10.000 euro.

- ✓ **Esempio n. 7:** 2 conti correnti in Francia presso lo stesso intermediario > 5.000 euro.

conto	possesso	giorni	valore medio
Conto A	50%	365	5.000
Conto B	100%	365	3.000

- ✓ Soluzione: occorre calcolare il valore medio di giacenza complessivo, sommando il valore di tutti i conti.
- ✓ Valore medio = 3.000 + 5.000 x 50% = 5.500
- ✓ Sì RW per IVAFE, anche se il valore massimo complessivo non supera i 10.000 euro.

- ✓ Soluzione: due distinti righi di RW da compilare, indicando come valore medio in colonna 8 il valore di 5.500 euro.
- ✓ I conti non hanno maturato interessi.
- ✓ *Primo conto*
- ✓ Soluzione: in colonna 11 si indica 17, ovvero il 50% di 34.
- ✓ Effetti: la segnalazione in RW è obbligatoria pur essendo il conto sempre inferiore ai 10.000 euro.

✓ *Secondo conto*

Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
1	2	3	4	5	6	7	8
1		1	029	100	2	Val. iniz.,00	5.500 ,00

Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFE)	IVAFE	Mesi (IVIE)	IVIE
9	10	11	12	13
,00	365	34 ,00		,00

RW1

Credito d'imposta	IVAFE dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio
14	15	16	17	18	19	20
,00	34 ,00	,00	,00	☒		☐

Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo	Codice fiscale altri cointestatari		
21	22	23	24
			☐

✓ **Esempio n. 8:** conto a Panama.
✓ Luca nel 2014 ha aperto un conto a Panama versando 100.000 euro.
✓ Il conto è stato acceso il 17 luglio, e non ha maturato interessi.
✓ Nessun versamento e nessun prelievo.
✓ Casella 9: va compilata perché Panama non è paese collaborativo.

Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
1	2	3	4	5	6	7	8
1		1	051	100	2	100.000 ,00	100.000 ,00

Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFE)	IVAFE	Mesi (IVIE)	IVIE
9	10	11	12	13
100.000 ,00	168	16 ,00		,00

RW1

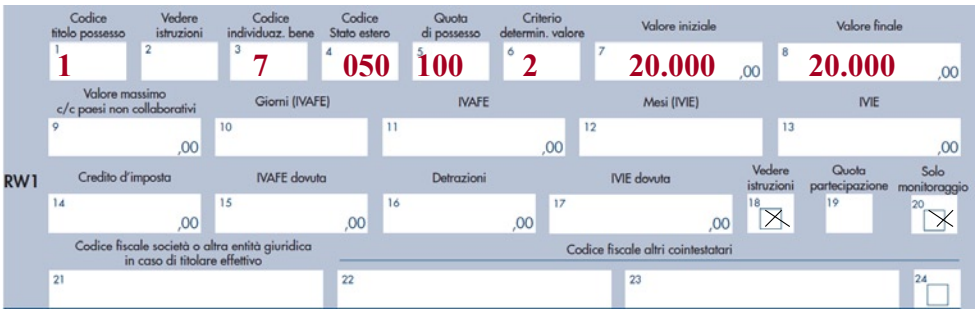
Credito d'imposta	IVAFE dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio
14	15	16	17	18	19	20
,00	16 ,00	,00	,00	☒		☐

Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo	Codice fiscale altri cointestatari		
21	22	23	24
			☐

- ✓ **Esempio n. 9:** partecipazione non rappresentata da titoli.
- ✓ Tizio e Caio hanno una partecipazione in una società olandese costituita il 1° gennaio 2014, con un capitale sociale di 40.000 complessivi.
- ✓ Finanziamento di 20.000 euro ciascuno, infruttifero.
- ✓ *Rw di Tizio per partecipazione*. IVAFE non dovuta.
- ✓ Casella 2: titolare effettivo.
- ✓ Caselle 7,8: intero investimento. Casella 5: quota di possesso.

- ✓ *Rw di Tizio per finanziamento*. IVAFE non dovuta.

- ✓ Colonna 5: si propone di indicare il 100% del proprio finanziamento. E' difficile conoscere l'ammontare degli apporti effettuati dagli altri soci, che potrebbero non essere proporzionali al capitale sociale.



- ✓ **Esempio n. 10:** società ungherese al 50%.
- ✓ Tizio e Caio costitutiscono in data 1° luglio 2014 una società ungherese detenuta al 50% da entrambi.
- ✓ Apportano 15.000 euro ciascuno per un totale di 30.000 euro.
- ✓ Poi effettuano un finanziamento (non fruttifero) rispettivamente di 50.000 e 40.000 euro.
- ✓ *Tizio partecipazione:* IVAFE non dovuta.

- ✓ *Caio partecipazione:* IVAFE non dovuta.

✓ *Tizio finanziamento:* IVAFE non dovuta.

RW1

Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
1	2	3	4	5	6	7	8
1		7	077	100	2	50.000 ,00	50.000 ,00

Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFE)	IVAFE	Mesi (IVIE)	IVIE
9	10	11	12	13
,00		,00		,00

Credito d'imposta	IVAFE dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio
14	15	16	17	18	19	20
,00	,00	,00	,00	☒		☒

Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo	Codice fiscale altri cointestatari		
21	22	23	24
			☐

✓ *Caio finanziamento:* IVAFE non dovuta.

RW1

Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
1	2	3	4	5	6	7	8
1		7	077	100	2	40.000 ,00	40.000 ,00

Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFE)	IVAFE	Mesi (IVIE)	IVIE
9	10	11	12	13
,00		,00		,00

Credito d'imposta	IVAFE dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio
14	15	16	17	18	19	20
,00	,00	,00	,00	☒		☒

Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo	Codice fiscale altri cointestatari		
21	22	23	24
			☐

✓ **Esempio n. 11:** titolare effettivo white list

✓ Una persona fisica detiene una partecipazione al CS. di una società estera white list (Francia) in misura pari al 15%, e una partecipazione in una società italiana nella misura del 50% che a sua volta detiene una partecipazione nella medesima società estera nella misura del 50%.

✓ Titolare effettivo: 40%.

✓ Valore capitale sociale: 100.000 euro.

partecipazione diretta

✓ **Esempio 12:** titolare effettivo black list

✓ Una persona fisica detiene una partecipazione al capitale sociale di una società estera localizzata in Svizzera in misura pari al 50%, che detiene all'estero attività finanziarie e investimenti.

✓ Titolare effettivo.

✓ *Look through*: valore complessivo attività estere, in caselle 7 e 8.

✓ Casella 3 e casella 6: codici delle partecipazioni e del relativo nominale.

✓ Aspetti critici:

✓ la casella 8 è la base per il calcolo IVAFE, la quale non è cambiata rispetto al passato nonostante il nuovo approccio basato sulla titolarità effettiva e sul look through.
✓ Ne deriva che in casella 8 ci andrebbe il valore nominale della partecipazione.
✓ Problema superato: ora IVAFE non più dovuta.

GLI IMMOBILI ESTERI

A cura di Andrea Bonino

- ✓ Nel quadro RW:
- ✓ attività di natura patrimoniale: beni patrimoniali collocati all'estero suscettibili di produrre reddito di fonte estera imponibile in Italia.
- ✓ Esempio: immobili situati all'estero, o diritti reali immobiliari, o quote di essi (ad esempio, comproprietà o multiproprietà).
- ✓ Capacità di produrre un reddito anche solo potenziale derivante dall'alienazione, dall'utilizzo, nonché dallo sfruttamento del bene (decorrenza Unico 2010).
- ✓ Effetti: RW anche per immobili tenuti a disposizione.
- ✓ Tra i beni patrimoniali da indicare anche: oggetti preziosi, opere d'arte, imbarcazioni, navi da diporto o altri beni mobili detenuti e/o iscritti nei pubblici registri esteri.
- ✓ Anche il contante in cassetta di sicurezza all'estero.
- ✓ Cm. 10/E/2015 + Rm. 134/E/2002: sono considerati come detenuti all'estero anche gli immobili ubicati in Italia posseduti per il tramite di fiduciarie estere o di un soggetto interposto residente all'estero.

- ✓ **Cm. 45/E/2010**
- ✓ *Non devono essere indicati i pagamenti effettuati in Italia per l'acquisto di beni all'estero mancando in tal caso una movimentazione di denaro verso l'estero. Resta tuttavia fermo che in entrambi i casi l'acquirente dovrà indicare nel modulo RW la consistenza dell'investimento effettuato.*

- ✓ Aspetti critici:

- ✓ Padre che trasferisce denaro all'estero per consentire al proprio figlio di acquistare un immobile.

  a) il figlio, titolare dell'investimento, indica in RW la consistenza dell'investimento;

  b) nessun obbligo ricorre invece in capo al padre.

✓ In dottrina, circa il trasferimento a favore del figlio:

- se figlio non residente: no RW.
- se il genitore ha la disponibilità dell'investimento all'estero (cointestatario): sì RW.

✓ Cm. 45/2010 - Immobili locati.

✓Non deve essere fornita alcuna indicazione puntuale in merito all' incasso dei canoni di locazione, salvo indicare la consistenza del c/c posseduto all' estero, eventualmente acceso:
✓per l' incasso dei canoni esteri;
✓per la stipula del mutuo;
✓per il sostenimento delle spese relative all' immobile.

✓In dottrina, dubbio: le spese di ristrutturazione *incrementative* vanno monitorate ???

✓Da Unico 2014, il problema non si pone più, considerando che si deve indicare il valore dell' immobile ai fini IVIE.

- ✓ Il solito dubbio: *acconti per l'acquisto di beni patrimoniali*

  - M. Piazza

  Dalle risoluzioni della DRE dell'Emilia Romagna:
  - n. 48785 del 2007 e
  - n. 35936 del 2005

  pare di comprendere che gli acconti non debbano essere indicati nel modulo RW, forse perché non si tratta di investimenti di capitale suscettibili, di per sé, di produrre redditi di fonte estera imponibili in Italia.
- ✓ Altra dottrina: esempio acconti a impresa costruttrice – crediti finanziari, con monitoraggio in RW.

- ✓ Istruzioni di Unico 2013: "*non devono essere indicati gli acconti versati per acquisti o investimenti non ancora concretizzati nel periodo di imposta.*"
- ✓ Non riprese in Unico 2014 e Unico 2015.

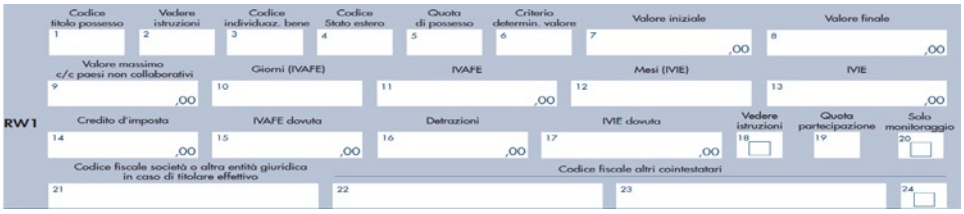
- ✓ ***Il valore della attività patrimoniali in RW***

- ✓ Immobili: stesse regole utilizzate ai fini dell'IVIE, anche se non dovuta.

- ✓ Altre attività patrimoniali detenute all'estero, diverse dagli immobili: il contribuente deve indicare il costo d'acquisto, risultante dalla relativa documentazione probatoria, ovvero il valore di mercato all'inizio di ciascun periodo d'imposta (ovvero al primo giorno di detenzione) e al termine dello stesso (ovvero al termine del periodo di detenzione nello stesso).

- ✓ Esaminiamo ora la compilazione di RW e le correlazioni con IVIE.

***IVIE** art. 19, c. 13-17 dl 201/2011*



Aggiornato con:

-Provvedimento attuativo 5 giugno 2012

-L. 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di stabilità 2013)

-Cm. 28/E/2012

-Documento n. 13/IR del 14 Febbraio 2013 Istituto di ricerca dei Commercialisti.

-Cm. 12/E/2013 + 13/E/2013 + rm. 75/E/2013

-Istruzioni Unico 2015 (RW)

Le modifiche della Legge di Stabilità 2013

- Versamento dell'imposta: acconto e saldo.
- Estensione dell'aliquota ridotta agli immobili adibiti ad abitazione principale, anche in casi diversi dai soggetti che lavorano per lo Stato o per l'ONU. Ambito di applicazione: es. soggetto che vive all'estero, ma non si è iscritto all'AIRE.
- Effetto sostitutivo IVIE/IRPEF, per immobili non locati.

Unico 2015 (RW): per gli importi in valuta estera il contribuente deve indicare il controvalore in euro utilizzando il cambio indicato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme contenute nei titoli I e II del TUIR.

Ambito soggettivo:

persone fisiche fiscalmente residenti in Italia:

- proprietarie dell' immobile ovvero
- titolari di altro diritto reale sullo stesso.

Per IMU:

art. 9 dlgs. 23/2011.

Usufrutto, uso, abitazione.

Aspetti critici: → nudo proprietario ???

Cm. 28/E/2012: *Sono soggetti passivi dell' imposta: a) il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali per natura o per destinazione destinati ad attività di impresa o di lavoro autonomo; il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi (e non il titolare della nuda proprietà); b) il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali; c) il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.*

… continua la cm. 28

Ai fini dell' individuazione dei diritti reali che attribuiscono ai loro titolari l' obbligo passivo dell' imposta, si deve fare riferimento agli analoghi istituti previsti negli ordinamenti esteri in cui l' immobile è ubicato.
Ad esempio, si rileva che per gli immobili situati in Paesi di common law può sussistere sia un diritto di proprietà fondiaria assoluta - "freehold" - che un diritto al possesso dei beni - "leasehold".
Quest' ultimo dà diritto al possesso di beni immobili, disgiuntamente alla proprietà, solitamente per un periodo di tempo molto elevato, dietro il pagamento di un corrispettivo. Considerato che tale istituto presenta maggiori analogie con i diritti reali come disciplinati dall' ordinamento italiano (in particolare, con l' usufrutto), piuttosto che con il diritto di locazione, si ritiene che in tal caso sono tenuti al pagamento dell' imposta in questione i titolari di tale diritto e non anche i titolari della proprietà fondiaria assoluta.
Se gli immobili sono detenuti in comunione l' imposta è dovuta da ciascun soggetto partecipante alla comunione con riferimento al valore relativo alla propria quota.

Ambito oggettivo: immobili situati all' estero, a qualsiasi uso destinati.

Per **IMU**, art. 9 dlgs. 23/2011:

↓

Cm. 28:
fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali per natura o per destinazione destinati ad attività di impresa o di lavoro autonomo.

Provvedimento AE 5 giugno 2012: *sono soggetti all' imposta anche gli immobili che sono stati oggetto di operazioni di emersione mediante la procedura della regolarizzazione nonché mediante quella del rimpatrio giuridico.*

Aliquota: 7,6 per mille.
Imposta minima: l' imposta non è dovuta se non supera euro 200 (valore immobile 26.316 euro).

Cm. 28: *in sostanza sussiste una soglia di esenzione dal versamento dell' IVIE per gli immobili il cui valore complessivo non superi euro 26.381 circa … fermo restando l' obbligo di compilazione del modulo RW.*
Ai fini dell' applicazione della soglia di esenzione di euro 200 si deve fare riferimento all' imposta determinata sul valore complessivo dell' immobile a prescindere da quote e periodo di possesso e senza tenere conto delle detrazioni previste per lo scomputo dei crediti di imposta di cui al paragrafo successivo.
L' imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di titolarità del diritto di proprietà o altro diritto reale e ai mesi dell' anno nei quali si è protratto tale diritto.
A tale proposito, il mese durante il quale il diritto si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero.

Termini di pagamento: per il versamento, la liquidazione, l' accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi, nonché per il contenzioso, si applicano le disposizioni previste per l' Irpef, ivi comprese quelle relative alle modalità di versamento dell' imposta in *acconto e a saldo.*

Effetti: *l' imposta è auto-liquidata in dichiarazione dei redditi*.

Il versamento dell' IVIE deve essere effettuato utilizzando i codici indicati

nella risoluzione n. 27/E del 19 aprile 2013:

4041: SALDO
4044: ACCONTO PRIMA RATA
4045: ACCONTO SECONDA RATA O ACCONTO IN UNICA SOLUZIONE

Sezione **Erario.**

In caso di versamento rateale, nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." è riportato il numero della rata nel formato "NNRR", dove "NN" rappresenta il numero della rata in pagamento e "RR" indica il numero complessivo delle rate.

In caso di pagamento in un' unica soluzione il suddetto campo è valorizzato con "0101".

Importi minimi: IR13 + cm. 28: *si applica anche all' IVIE la disposizione in base alla quale non si devono effettuare i versamenti di imposte inferiori a 12 euro e, stando ai chiarimenti forniti per l' IMU (cfr. le linee guida per la redazione dei regolamenti comunali) che dovrebbero ritenersi validi anche ai fini IVIE, il valore complessivo dei 12 euro va riferito all' imposta annualmente dovuta.*

L. 23 dicembre 2005, n. 266

Art. 1, c. 137:

... le imposte o addizionali risultanti dalla dichiarazione dei redditi non sono dovute o, se il saldo è negativo, non sono rimborsabili, né utilizzabili in compensazione ai sensi dell' articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, se i relativi importi, con riferimento alla singola imposta o addizionale, non superano il limite di dodici euro. La disposizione si applica anche alle dichiarazioni presentate con il modello 730.

Valore dell' immobile:

In RW colonna **7** si indica anche il valore di inizio anno.
IVIE si calcola su valore di colonna **8** (fine anno).

a) in generale:
- costo risultante dall' atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza,
- valore di mercato (*termine di ogni anno o termine detenzione*) nel luogo dell' immobile.

Aspetti critici: mancanza costo = mancanza documentazione.

Cm. 28: *Qualora la valorizzazione dei diritti reali diversi dalla proprietà (ad esempio, l' usufrutto) non sia rilevabile da un contratto, essa si assume secondo i criteri dettati dalla legislazione del Paese in cui l' immobile è situato. Nel caso in cui l' immobile sia stato costruito, si fa riferimento al costo di costruzione del proprietario risultante dalla relativa documentazione.*

Successione o donazione = dichiarazione di successione o atto registrato o atti analoghi.

In mancanza = costo di acquisto de cuius o donante, o in mancanza documentazione, mercato.

b) immobili in Paesi **UE** o in Paesi aderenti allo **Spazio economico europeo** con adeguato scambio di informazioni (Norvegia, Islanda):
- valore catastale come determinato e rivalutato nel Paese estero x imposte patrimoniali o reddituali *(idem per successione o donazione)*, e in mancanza,
- costo o valore di mercato.

- ✓ Effetti:
- ✓ il costo potrebbe portare a differenze sostanziali tra contribuenti che hanno acquisito l' immobile in tempi diversi;
- ✓ il valore di mercato, a meno di quotazioni ufficiali, potrebbe, invece, portare ad un contenzioso con AE.

- ✓ **Cm. 28:** *Nel caso in cui ad uno stesso immobile siano attribuibili diversi valori catastali ai fini delle imposte reddituali e delle imposte patrimoniali, deve essere preso in considerazione il valore catastale utilizzabile ai fini delle imposte patrimoniali, comprese quelle di competenza di enti locali e territoriali.*

- ✓ E l' area edificabile ??? Non si può usare il reddito medio ordinario considerato che non lo si applica per IMU. Costo di acquisto o valore di mercato.

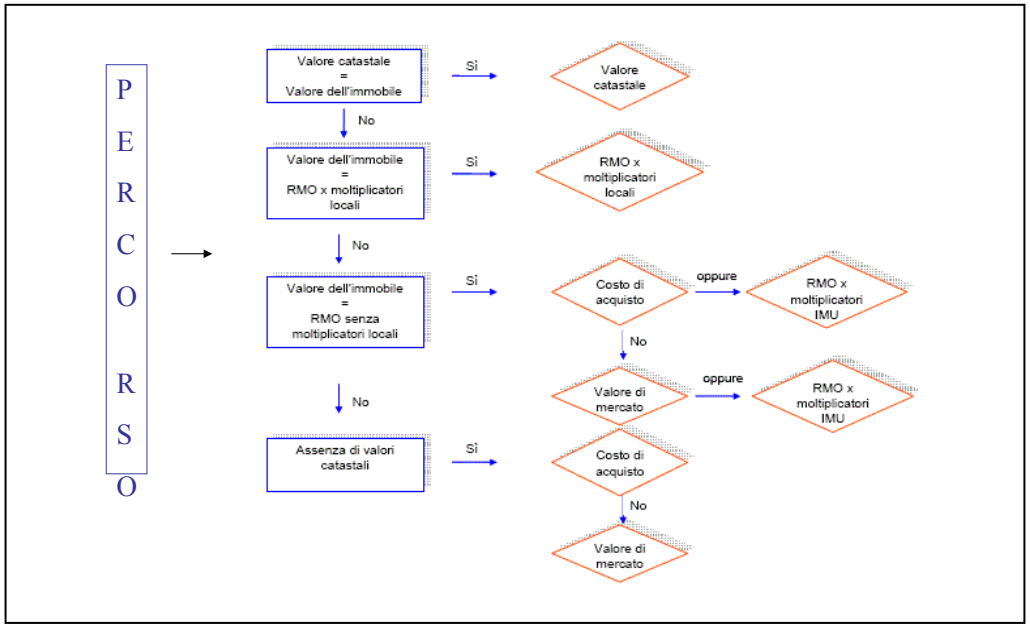
Cm. 28:

↓

Non è utilizzabile un valore che esprima il reddito medio ordinario *dell' immobile, a meno che la legislazione locale non preveda l' applicazione di meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla legislazione italiana, idonei a consentire la determinazione del valore catastale dell' immobile.*

Per evitare disparità di trattamento tra contribuenti che hanno acquisito l' immobile in epoche diverse, qualora la legislazione estera preveda un valore espressivo del reddito medio ordinario e non vi siano meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla legislazione italiana, può essere assunto come base imponibile dell' IVIE il valore dell' immobile che risulta dall' applicazione al predetto reddito medio ordinario dei coefficienti stabiliti ai fini dell' IMU.

In questa ipotesi, il reddito medio ordinario è assunto tenendo conto di eventuali rettifiche previste dalla legislazione locale. È il caso, ad esempio, degli immobili siti in Francia, laddove il valore locativo catastale presunto è abbattuto del 50 per cento ai fini dell' applicazione della tax fonciere.



- ✓ Rm. 142/E/2010: nuda proprietà o usufrutto.
- ✓ I nudi proprietari sono tenuti ad indicare nel modulo RW il valore della nuda proprietà così come riportato nell' atto costitutivo del medesimo diritto e suddiviso (in %) in considerazione della comunione del diritto; ciascuno dei soggetti può infatti disporre esclusivamente della quota di propria spettanza.
- ✓ Gli usufruttuari sono tenuti ad indicare nel modulo RW la quota parte di competenza come riportata nell' atto di acquisto del diritto.

Quota di possesso e mesi: → Colonna 12

l' imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell' anno nei quali il possesso si è protratto.
Da 15 giorni in poi viene computato un mese intero.

Credito di imposta Colonna 14

a) in generale:
- *dall' imposta dovuta si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d' imposta pari all' ammontare dell' eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l' immobile.*

b) immobili in Paesi UE o in Paesi SEE:
- *si deduce un credito d' imposta pari alle eventuali imposte patrimoniali e reddituali, non già detratte ex art. 165 TUIR.*

Imposte patrimoniali in Tabella allegata a Cm. 28 per UE.

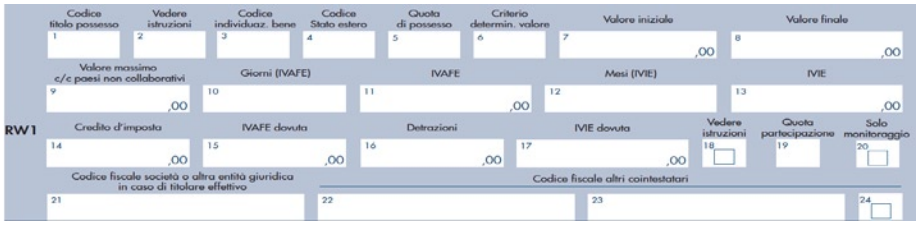
Cm. 28: *Qualora l' imposta patrimoniale sia corrisposta anche con riferimento ad altri beni, diversi dagli immobili, occorre effettuare un calcolo proporzionale al fine di individuare la quota parte dell' imposta riferibile agli immobili.*

Anche per gli immobili detenuti in Paesi non UE, dall' IVIE si detraggono le imposte patrimoniali ivi pagate nell' anno di riferimento.

Ad esempio, si detrae:
- per gli immobili situati negli Stati Uniti, la Real property tax;
- per gli immobili in Argentina, la Impuesto inmobiliario;
- per gli immobili in Svizzera, l' Imposta sulla sostanza delle persone fisiche e l' Imposta immobiliare.

Non è possibile detrarre, considerandole imposte patrimoniali, le imposte legate all' utilizzo di un determinato immobile in qualità di abitazione dal momento che tali tasse più che essere finalizzate a colpire la ricchezza costituita dal patrimonio sono dirette a richiedere un contributo, anche se rapportato al valore dell' immobile, al soggetto che abitando in un determinato luogo usufruisce dei servizi ivi forniti dalle amministrazioni pubbliche.

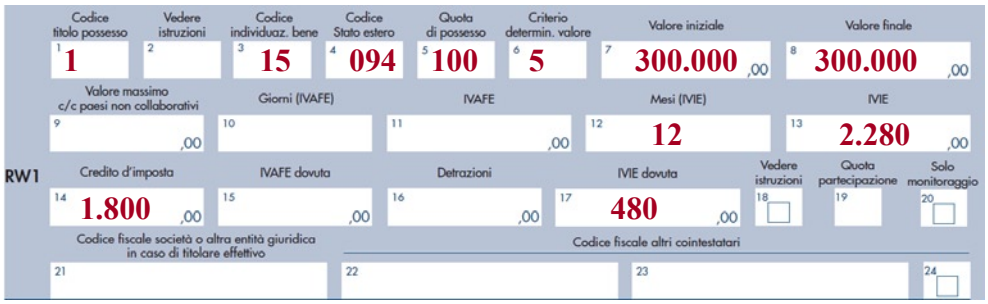
Cm. 28: con riferimento agli immobili in Europa:
dall' imposta dovuta in Italia, si detraggono le imposte patrimoniali pagate nel Paese in cui sono situati gli immobili nell' anno di riferimento. Inoltre, qualora sussista un' eccedenza di imposta reddituale gravante su immobili ivi situati non utilizzata ai sensi dell' articolo 165 del TUIR dall' imposta dovuta in Italia per quegli immobili si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, anche un ulteriore credito d' imposta derivante da tale eccedenza.



Colonna 14: *riportare il credito d' imposta pari al valore dell' imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l' immobile. L' importo indicato in questa colonna non può comunque essere superiore all' ammontare dell' imposta dovuta indicata in colonna 13.*
Conservare separata evidenza documentale.

- ✓ **Esempio n. 1:** credito in Germania
- ✓ Mario detiene un immobile in Germania.
- ✓ Valore immobile: 300.000 euro
- ✓ Reddito immobile: 1.000
- ✓ IRPEF estera: 300
- ✓ Imposta patrimoniale estera: 1.500
- ✓ Irpef Italia: 0

- ✓ Casella 14: 1.800
- ✓ IVIE dovuta: 480.



Abitazione principale e pertinenze
Post L. 228/2012: tutte le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia che abbiano all' estero abitazione principale e pertinenze.
Ante L 228/2012: *soggetti che lavorano all' estero per lo Stato italiano, o per un suo ente locale e persone fisiche che lavorano all' estero presso organizzazioni internazionali (ONU, NATO ...) , la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in base ad accordi internazionali ratificati:*
Pertinenze: Cm. 28 *unità classificabili nelle tre categorie catastali riportate, nella misura massima di un' unità per ciascuna categoria:*
- magazzini e locali di deposito;
- stalle, scuderie, rimesse e autorimesse senza fine di lucro;
- tettoie chiuse o aperte.
Decorrenza: 2012. In questo senso anche cm. 13/E/2013 per effetto sostitutivo IVIE/IRPEF.
Aliquota: 4 per mille.
Detrazione: 200 euro rapportati al periodo dell' anno di spettanza. Colonna 16
Se l' unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.

Cm. 28 + Unico 2015 **con riferimento all' abitazione principale**,

non trova applicazione la soglia di esenzione di euro 200 di cui all' articolo 19, comma 15, del decreto.

↓

Art. 19, c. 15: *L'imposta non è dovuta se l'importo, come determinato ai sensi del presente comma, non supera euro 200.*

Cm. 28: IVIE AGEVOLATA ALTERNATIVA A IMU AGEVOLATA: *l' applicazione del regime agevolato si applica a condizione che tali soggetti non possiedano in Italia un' immobile per il quale usufruiscano delle medesime agevolazioni previste ai fini del calcolo dell' IMU per l' abitazione principale.*

- ✓ In dottrina: abitazione principale.
- ✓ Si richiama la definizione IMU, dell' art. 13, c. dl. 201/2011.
- ✓ *Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile.*
- ✓ *Passiamo ora ad esaminare alcuni esempi operativi.*

Esempio n. 1: il computo in Francia

LA SITUAZIONE

Mario è proprietario di un' abitazione in Francia, acquistata nel 2000.

La base imponibile su cui calcolare l' IVIE è il costo di acquisto o il reddito catastale dichiarato in Francia?

Quali imposte pagate al fisco transalpino può scomputare dalle somme dovute?

LA MODALITA' DI' CALCOLO

Mario può calcolare l' IVIE o sul valore determinato moltiplicando per 160 il reddito medio ordinario (base imponibile della *tax fonciere*) rilevante in Francia (metodo misto) o sul costo d' acquisto.

Dall' IVIE possono essere scomputate la T*ax fonciere* e *l' Impot de Solidaritè sur la Fortune* (che però tassa solo i grandi patrimoni).

Esempio n. 2: il costo a Montecarlo

LA SITUAZIONE

Carlo è proprietario di un immobile a Montecarlo che ha comprato nel 2010 e il cui costo di acquisto risulta elevato se confrontato con uno stesso fabbricato acquistato molti anni addietro.

Come si può eliminare tale discriminazione che, in generale, riguarda gli immobili di più recente acquisizione?

Si può scomputare l'eventuale imposta pagata nel Principato nel calcolo dell'IVIE?

LA MODALITA' DI' CALCOLO

Montecarlo non è uno Stato UE.

La base imponibile si calcola sul costo di acquisto. Solo in assenza di tale costo, si può fare riferimento al valore di mercato.

Il Principato non assoggetta il possessore di immobili ad alcun tipo di imposta di natura patrimoniale e, pertanto, non potrà essere riconosciuta alcuna detrazione.

Esempio n. 3: le alternative in Svizzera

LA SITUAZIONE

Anna è proprietaria di un immobile in Svizzera.

In vista del pagamento dell'IVIE, come deve calcolare la base imponibile del tributo?

E' possibile scomputare dall'IVIE l'imposta patrimoniale pagata in territorio elvetico?

LA MODALITA' DI' CALCOLO

La base imponibile si calcola sul costo risultante dall'atto di acquisto o, in mancanza, sul valore di mercato rilevabile in Svizzera al termine di ciascun anno solare. Si possono detrarre *l'imposta sulla sostanza delle persone fisiche* e quella *immobiliare* pagate in Svizzera (cm. 28/2012).

Esempio n. 4: la successione in Russia

LA SITUAZIONE

Franca ha ricevuto in successione dalla nonna materna un bilocale in Russia (non UE).

Qual è la base imponibile IVIE, considerata l'assenza di un costo di acquisto per l'immobile?

LA MODALITA' DI' CALCOLO

Il valore è quello indicato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe.

In mancanza, si utilizza il costo di acquisto risultante dalla relativa documentazione; in assenza di tale documentazione si prende il valore di mercato.

Esempio n. 5: la successione in Germania

LA SITUAZIONE

Marco ha ereditato nel 2004 una quota pari al 50% di un immobile in Germania.

Per il versamento dell'IVIE, il contribuente deve utilizzare come base di calcolo il valore indicato nella dichiarazione di successione o il costo di acquisto sostenuto dal defunto?

LA MODALITA' DI' CALCOLO

Per gli immobili in Ue, Norvegia e Islanda anche se acquisiti per successione e donazione, trova sempre applicazione prioritariamente il valore catastale.

Nel caso in questione (Germania), l'IVIE sarà calcolata sul valore utilizzato per pagare la *Grundsteuer*.

Esempio n. 6: immobile nel Regno Unito (rm. 75/E/2013)

SOGGETTI OBBLIGATI

Titolari del diritto al possesso dei beni c.d. "leasehold".

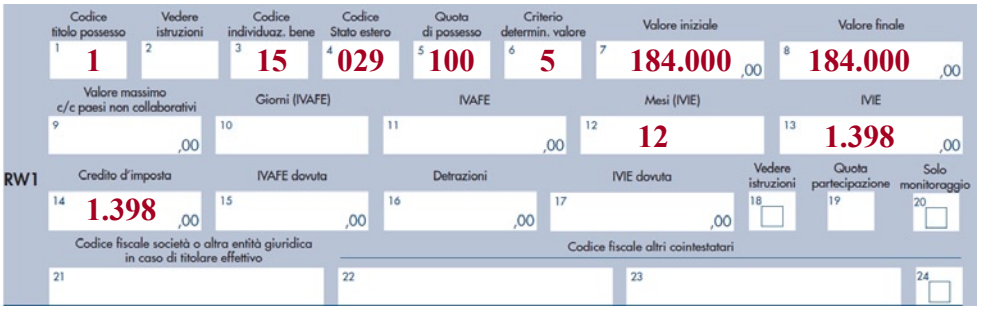
BASE IMPONIBILE

Valore dell'immobile come determinato ai fini dell'applicazione della Council Tax. Il contribuente riceve dall'ente locale un'apposita comunicazione (c.d. tax assessment) con l'indicazione dell'imposta dovuta e della band (fascia di valore) attribuita all'immobile. Più precisamente, agli immobili è attribuita una fascia di valore che prevede un valore minimo ed un valore massimo. Si può adottare come base imponibile dell'IVIE il valore medio della fascia attribuita al proprio immobile per la Council tax.

SCOMPUTABILE: no, perché non ha natura patrimoniale (non colpendo la proprietà o altro diritto reale su un immobile), ma rappresenta, invece, un tributo dovuto per il godimento dei servizi locali forniti dal consiglio comunale.

✓ **Esempio n. 7:** costo o catasto in Francia
✓ Luca ha un immobile sfitto in Francia.
✓ Il costo di acquisto è 250.000 euro.
✓ In Francia ha pagato:
✓ TAX foncière: 700 euro
✓ Impot de Solidaritè sur la Fortune: 800 euro

✓ *Soluzione 1 : reddito medio ordinario per moltiplicatori IMU.*
✓ Base imponibile tax foncière = rendita catastale = 50% valore locatizio catastale.
✓ Valore locatizio catastale = 2.300
✓ Imponibile IVIE = 2.300 X 50% X 160 = 184.000 euro.



✓ *Soluzione 2 : costo di acquisto*

✓ Da un punto di vista reddituale: non si compila casella 2 di RL 12, perché l'immobile non concorre a formare reddito in Italia.

RW1	Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
	1: 1	2:	3: 15	4: 029	5: 100	6: 4	7: 250.000 ,00	8: 250.000 ,00
	Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFE)	IVAFE	Mesi (IVIE)	IVIE			
	9: ,00	10:	11: ,00	12: 12	13: 1.900 ,00			
	Credito d'imposta	IVAFE dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio	
	14: 1.500 ,00	15: ,00	16: ,00	17: 400 ,00	18: ☐	19:	20: ☐	
	Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo	Codice fiscale altri cointestatari						
	21:	22:	23:	24: ☐				

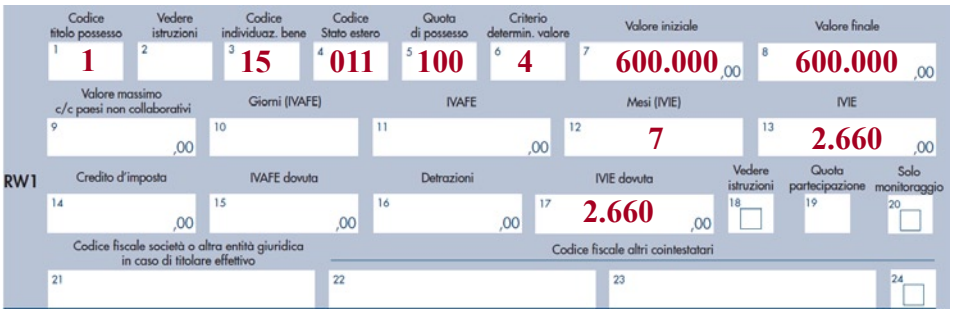
✓ **Esempio n. 8:** immobile cointestato in Francia.

✓ Due coniugi possiedono un immobile cointestato in Francia, acquistato per 250.000 euro.
✓ L'importo è stato versato esclusivamente da un coniuge.
✓ Soluzione adottata: costo di acquisto.
✓ Imposte patrimoniali pagate in francia: 1.600 euro complessivi.

RW1	Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
	1: 1	2:	3: 15	4: 029	5: 50	6: 4	7: 250.000 ,00	8: 250.000 ,00
	Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFE)	IVAFE	Mesi (IVIE)	IVIE			
	9: ,00	10:	11: ,00	12: 12	13: 950 ,00			
	Credito d'imposta	IVAFE dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio	
	14: 800 ,00	15: ,00	16: ,00	17: 150 ,00	18: ☐	19:	20: ☐	
	Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo	Codice fiscale altri cointestatari						
	21:	22: coniuge	23:	24: ☐				

✓ **Esempio n. 9:** immobile al costo in Brasile

✓ Mario Rossi ha acquistato in data 14 giugno 2014 un immobile situato in Brasile al prezzo di 600.000 euro.
✓ Tale immobile rileva per 7/12, ovvero per 350.000 euro.
✓ Per ipotesi, in Brasile non sono dovute imposte patrimoniali.
✓ IVIE: 600.000 X 0,76% X 7/12 = 2.660 euro.



✓ **Esempio n. 10:** multiproprietà = più soggetti sono proprietari dello stesso immobile, goduto da ciascuno a turno, per una frazione limitata dell'anno.

✓ Fattispecie in esame: multiproprietà in Spagna.
✓ Prezzo di acquisto 2012: 11.000 euro.
✓ Soluzione: dubbi sul carattere reale del diritto.
✓ Criteri catastali o costo storico obbligatorio ??? (scelta costo)
✓ Altri cointestatari: difficile sapere se sono tenuti alla compilazione di RW.

✓ **Esempio n. 11:** nuda proprietà

✓ Andrea detiene un immobile in Francia, in nuda proprietà.
✓ Casella 5: si intende percentuale di nuda proprietà, e non percentuale rispetto alla piena proprietà.
✓ Casella 6: non ci sono indicazioni di prassi in merito. In passato, Rm. 142/E/2010. Nell'esempio, si adotta il costo.
✓ Casella 20: barrata perché l'IVIE è dovuta dall'usufruttuario.

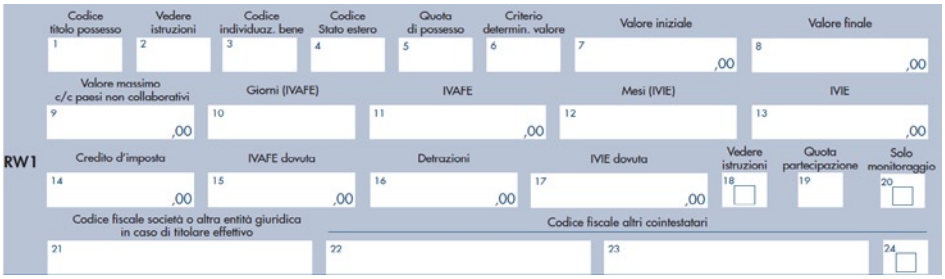
✓ **Esempio n. 12:** nuda proprietà e usufrutto
✓ Nel 2012 Marco acquista un immobile in Francia, tenuto a propria disposizione, in comproprietà con la moglie e con usufrutto del genitore per euro 150.000
✓ *Nudo proprietario*
✓ Casella 5: si indica la percentuale di nuda proprietà.
✓ Caselle 7 e 8: valutazione fatta in Francia, per ripartire il costo tra nudo proprietario e usufruttuario.

- ✓ *Usufruttuario*
- ✓ Casella 5: percentuale di usufrutto.
- ✓ Caselle 7 e 8: valutazione usufrutto fatta in Francia.
- ✓ *Cm. 28/E/2012: qualora la valorizzazione dei diritti reali (ad esempio, l' usufrutto) non sia rilevabile da un contratto, essa si assume secondo i criteri dettati dalla legislazione del Paese in cui l' immobile è situato.*
- ✓ Se si adotta il valore catastale, va considerato quello del pieno proprietario, per analogia IMU.

RW: SANZIONI

A cura di Andrea Bonino

✓ **Unico 2015**



- ✓ Come per il 2013, non sono più presenti:
- ✓ sezione I (trasferimenti attuati attraverso soggetti non residenti senza il tramite di intermediari italiani);
- ✓ sezione III (trasferimenti da, verso e sull' estero relativi agli investimenti detenuti all'estero).

✓ **Dl. 167/1990 post L. 97/2013**

✓ **Art. 5 - Sanzioni**

*La violazione dell' obbligo di dichiarazione previsto nell' articolo 4, comma 1, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal **3** al **15%** dell' ammontare degli importi non dichiarati. La violazione di cui al periodo precedente relativa alla detenzione di investimenti all' estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal **6** al **30%** dell'ammontare degli importi non dichiarati. Nel caso in cui la dichiarazione prevista dall' articolo 4, comma 1, sia presentata entro novanta giorni dal termine, si applica la sanzione di euro **258**.*

- ✓ **Principio del favor rei**

- ✓ Art. 3, dlgs. 472/1997

  1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

  2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.

  3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

- ✓ **Principio applicabile anche per il quadro RW:**
- ✓ si applicano le nuove sanzioni anche per il passato, se più favorevoli per il contribuente;
- ✓ con riferimento agli adempimento eliminati (e, quindi, con l'abrogazione indiretta della previsione sanzionatoria), non saranno applicabili le sanzioni nemmeno relativamente agli inadempimenti precedenti. Non potrà essere sanzionato chi in passato non ha compilato le sezioni I e III del quadro RW.
- ✓ Cm. 38/E/2013: *alle sanzioni previste per le violazioni riguardanti gli obblighi di compilazione del quadro RW, in quanto aventi natura tributaria, si rendono applicabili i principi generali e gli istituti previsti dal decreto legislativo n. 472 del 1997.*

  ↓
- ✓ Compreso ravvedimento operoso.

- ✓ **DL. 1° luglio 2009, n. 78. Art. 12**
- ✓ Contrasto ai paradisi fiscali

  In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato … , in violazione degli obblighi di dichiarazione … (quadro RW)*, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso, le sanzioni previste dall'articolo 1 del dlgs. 18 dicembre 1997, n. 471, sono raddoppiate.*

- ✓ Effetti. A titolo esemplificativo, conto corrente estero:
- ✓ il contribuente deve dimostrare, con qualsiasi mezzo di prova, che le disponibilità presenti sul conto corrente estero si sono formate con redditi che hanno già scontato l'imposizione in Italia, ovvero
- ✓ sono disponibilità risalenti ad anni non più accertabili.
- ✓ Problema: termini di accertamento raddoppiati.

- ✓ In dottrina: per vincere la presunzione è sufficiente che il contribuente dimostri, con qualsiasi mezzo, che gli elementi reddituali constatati:

1. siano stati già considerati ai fini della determinazione del reddito;
2. si riferiscono a redditi già tassati in precedenti esercizi oppure esenti, in quanto assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta o percepiti a titolo di disinvestimento.

- ✓ Cm. 10/E/2015 in merito alla voluntary disclosure:
- ✓ *per gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero, senza soluzione di continuità, già a partire da periodi d'imposta per i quali è decaduta la potestà di accertamento, il contribuente non dovrà puntualmente spiegarne l'origine, ma sarà sufficiente che fornisca documentazione attestante la precedente esistenza.*

- ✓ Se non si vince la presunzione, in quale categoria reddituale l'Agenzia classifica gli investimenti? Discrezionalità AE.

- ✓ E' logico e rispettoso dei principi comunitari e del dettato costituzionale ritenere che prima della emissione dell'avviso di accertamento debba essere instaurato il *contradditorio preventivo*.

  ↓

  In via ordinaria, nella prassi, gli uffici finanziari riconducono il reddito presunto al periodo di imposta in cui avviene la verifica in quanto, anche in questo caso, la norma nulla prevede. In sostanza, il reddito è attribuito all'anno in cui viene scoperta l'evasione (cioè trovato il patrimonio all'estero). Ed è proprio sulla base di tale prassi che i contribuenti, al fine di fornire la prova contraria, dovrebbero poter dimostrare che le attività e gli investimenti erano già nella propria disponibilità in periodi di imposta precedenti, risalendo nel tempo fino ad individuare il periodo di imposta di competenza in cui effettivamente andrebbe imputato il reddito e fermo restando per il contribuente dover dimostrare che in quel periodo il reddito è stato tassato o, come ritiene la prevalente dottrina, fino a risalire a un periodo di imposta non più accertabile.

- ✓ **In campo penale ???**
- ✓ Corte di Cassazione, sentenza del 6 febbraio 2009

Le presunzioni legali tributarie, anche ammettendo la prova contraria del contribuente, non possono costituire, in sede penale, in assenza di elementi ulteriori, l'unico strumento di valutazione in grado di sostenere, adeguatamente, un giudizio di colpevolezza.

Il giudice penale, infatti, è tenuto ad esaminare la rilevanza delle prove addotte, anche di carattere indiziario, in maniera del tutto autonoma, percorrendo tutto il procedimento logico e argomentativo necessario per stabilire se uno o più elementi abbiano o meno la capacità di dimostrare la sussistenza di un fatto costituente reato senza alcun condizionamento rispetto alle conclusioni cui è giunta l'azione amministrativa.

Conseguentemente, nel processo penale tributario se da una parte non è precluso l'ingresso alle presunzioni legali in materia fiscale, dall'altra è necessario che tale ammissione avvenga, esclusivamente, in base al libero convincimento del giudice e nel rispetto degli obblighi della motivazione finale all'interno della quale troveranno spazio le ragioni che hanno spinto il giudice a considerare le citate situazioni presuntive connotate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

- ✓ In dottrina: ogniqualvolta i verificatori siano pervenuti, anche mediante il ricorso a presunzioni, semplici o semplicissime, all' individuazione di una condotta materiale che risulti integrare una fattispecie di reato, gli stessi saranno tenuti ad inviare apposita comunicazione all' Autorità giudiziaria, alla quale, peraltro, spetta il compito esclusivo di esaminare, in via del tutto autonoma, la concreta valenza delle presunzioni utilizzate nell' attività di verifica ed eventualmente determinare l' imposta evasa ai fini del definitivo giudizio di colpevolezza.

- ✓ **Art. 6 Dl. 167/1990**
- ✓ **Tassazione presuntiva**

1. Per i soggetti di cui all'articolo 4, comma 1, gli investimenti esteri e le attività estere di natura finanziaria, trasferiti o costituiti all'estero, senza che ne risultino dichiarati i redditi effettivi, si presumono, salvo prova contraria, fruttiferi in misura pari al tasso ufficiale di riferimento vigente in Italia nel relativo periodo d'imposta, a meno che, in sede di dichiarazione dei redditi, venga specificato che si tratta di redditi la cui percezione avviene in un successivo periodo d'imposta, o sia indicato che determinate attività non possono essere produttive di redditi. La prova delle predette condizioni deve essere fornita dal contribuente entro sessanta giorni dal ricevimento della espressa richiesta notificatagli dall'ufficio delle imposte.

- ✓ Cassazione sentenza n. 22508/2013: il contribuente non deve provare l'assenza di proventi derivanti dalle attività estere, se l'Agenzia non ha fornito elementi idonei per sostenere che egli possiede investimenti esteri che dovevano essere indicati in RW.

- ✓ *La mera detenzione di estratti conto intestati ad altri soggetti, seppure con nomi di fantasia, non consente di ricondurre, in mancanza di altri elementi, alla detentrice dei documenti la titolarità dei conti correnti bancari. I Giudici di appello hanno, altresì, accertato che non vi era diversa documentazione dalla quale emergessero in capo all'appellante disponibilità finanziarie all'estero. Nè, ancora, la mancata giustificazione del possesso dei documenti e l'atteggiamento del tutto non collaborativo tenuto dalla sig.ra I. (unici elementi fattuali rassegnati in ricorso) paiono costituire, per la loro assoluta neutralità, fatto decisivo che, ove valutato, avrebbe necessariamente comportato una diversa soluzione della controversia.*

- ✓ In dottrina: è compito dell'Agenzia delle Entrate provare che determinati investimenti situati all'estero si riferiscono ad un soggetto residente in Italia.

- ✓ Soltanto una volta provata tale circostanza, è possibile contestare la mancata compilazione del modulo *RW*.

- ✓ Prova: attraverso specifici documenti, oppure attraverso elementi gravi, precisi e concordanti. Questo non significa che deve esserci necessaria coincidenza tra intestatario degli *investimenti* e soggetto obbligato ad adempiere agli obblighi in materia di monitoraggio fiscale: infatti, essi sussistono non solo in capo all'intestatario formale e/o al beneficiario effettivo dei redditi *esteri*, bensì anche in capo a colui che ne abbia la detenzione e/o la disponibilità di movimentazione di fatto.

Applicazione confermata da cm. 38/2013. *Alle sanzioni previste per le violazioni riguardanti gli obblighi di compilazione del quadro RW, in quanto aventi natura tributaria, si rendono applicabili i principi generali e gli istituti previsti dal citato decreto legislativo n. 472 del 1997.* **Compreso ravvedimento operoso.**

- ✓ **Cumulo giuridico: applicabile.**
- ✓ Art. 12, c. 5 dlgs. 472/97 *Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.*
- ✓ Art. 16, c. 3 dlgs. 472/97 *Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.*
- ✓ Gli uffici, spesso, vogliono almeno il terzo della sanzione minima prevista per ogni annualità.

IL COSTO DELLA VOLUNTARY DISCLOSURE PER LA SVIZZERA

A cura di Andrea Bonino

- **Il costo della procedura.**
  - Paese "black list"
  - Accordo con l'Italia per lo scambio di informazioni
  - Trasferimento del capitale in Italia
  - Istanza presentata nel 2015
  - Unico 2015 presentato con RW
  - Rendimento forfetario: 5%
  - Imposta sul rendimento: 27%
  - 2009-2013: dichiarazione presentata senza RW
  - Sanzioni relative alle imposte, maggiorate di 1/3 = 133,33%
  - Sanzioni relative alle imposte, ridotte al 75% = 100%
  - Non opera il raddoppio delle sanzioni relative alle imposte
  - Sanzioni imposte definite con il pagamento di 1/6 = 16,67%
  - Sanzioni minime per RW: 1,5%
  - RW definito con pagamento di 1/3 = 0,5%
  - Non si considerano IVAFE e interessi dovuti.

Anni	2009	2010	2011	2012	2013	2014	TOTALI
Attività Finanziare	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	
Sanzioni RW	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500		12.500
Rendimento estero		25.000	25.000	25.000	25.000		
Imposta sul rendimento		6.750	6.750	6.750	6.750		27.000
Sanzioni per imposte		1.125	1.125	1.125	1.125		4.500
TOTALE							44.000
Costo %							***8,8 %***

Segreteria Organizzativa e Servizio Clienti

Telefono 045 2080808
Fax 045 2080806-7
formazione@didacticaprofessionisti.it

DIDACTICA PROFESSIONISTI SPA
Viale Andrea Palladio, 22 - 37138 Verona (VR)
Tel. 045 2080808 e Fax 045 2080806-7
www.didacticaprofessionisti.it