

## ITALIA

- 0- TAVOLA SINOTTICA: TASSAZIONE DI RESIDENTI E NON-RESIDENTI
- 1- BREVI CENNI DI DIRITTO SOCIETARIO
- 2- QUANDO LE SOCIETA' IN ITALIA POSSONO ESSERE CONSIDERATE RESIDENTI O NON RESIDENTI?
- 3- QUALE DEFINIZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE?
- 4- SOCIETA' CONTROLLATE O COLLEGATE ESTERE E UNITA' LOCALI STRANIERE DI SOCIETA' ITALIANE: QUALI VANTAGGI?
- 5- COME SI CALCOLANO I REDDITI IMPONIBILI?
- 6- QUALE TRATTAMENTO È RISERVATO ALLE MINUSVALENZE PATRIMONIALI?
- 7- INTERESSI: QUALE DEDUCIBILITA'?
- 8- È RICONOSCIUTA LA DEDUCIBILITA' DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO?
- 9- QUALE TRATTAMENTO FISCALE PER LE SOCIETA' RESIDENTI?
- 10- COME SONO TASSATE LE UNITA' LOCALI STRANIERE E LE SOCIETA' NON RESIDENTI?
- 11- SOCIETA' ITALIANE E CREDITO PER LE IMPOSTE ASSOLTE ALL'ESTERO: QUALI CONSIDERAZIONI?
- 12- TRATTAMENTO FISCALE DEL CAPITALE: QUALI OBBLIGHI?
- 13- È PREVISTA UN'IMPOSTA SULLE PLUSVALENZE PATRIMONIALI?
- 14- QUALE TRATTAMENTO FISCALE IN CASO DI LIQUIDAZIONE DI UNA SOCIETA'?
- 15- QUALI ALTRE IMPOSTE SONO PREVISTE IN ITALIA?
- 16- COME SONO CONSIDERATI E COME SONO TASSATI I DIVIDENDI, GLI INTERESSI E LE ROYALTIES?
- 17- QUALE METODOLOGIA DI VALUTAZIONE NEL CALCOLO DELLE RIMANENZE O DELLE SCORTE?
- 18- COME SONO TASSATE LE PERSONE FISICHE RESIDENTI?
- 19- IN QUALI OBBLIGHI FISCALI INCORRONO I PRESTATORI DI LAVORO STRANIERI? QUANDO SONO CONSIDERATI RESIDENTI?

20- TERMINI PER IL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE: L'ANNO FISCALE IN ITALIA

21- I CONTRIBUENTI POSSONO CONCORDARE IN ANTICIPO IL LORO TRATTAMENTO FISCALE?

22- QUALI INCENTIVI E SGRAVI FISCALI SONO CONCESSI DAL GOVERNO ITALIANO?

23- L'ITALIA HA CONCLUSO A.F.B. (ACCORDI FISCALI BILATERALI) CON ALTRI STATI? TAVOLA DELLE RITENUTE FISCALI

**0- TAVOLA SINOTTICA: TASSAZIONE DI RESIDENTI E NON-RESIDENTI**

	RESIDENTI	NON RESIDENTI
IMPOSTA SUL REDDITO SOCIETA' DI CAPITALI	IRES: 24 % IRAP: 3,9%	24% (solo su reddito 3,9% di fonte italiana)
IMPOSTA SULLE PLUSVALENZE PATRIMONIALI SOCIETA' DI CAPITALI	Totalmente tassabili come reddito ordinario tranne quando si applica il 95% del regime di esenzione di partecipazione di cui l'articolo 87 Tuir	
IMPOSTA SULLE PLUSVALENZE PATRIMONIALI SOCIETA' DI PERSONE E DITTE INDIVIDUALI	Totalmente tassabili come reddito ordinario tranne quando si applica il 60% del regime di esenzione di partecipazione o si opti per la tassazione separata	
IMPOSTA SULLE PLUSVALENZE PATRIMONIALI CESSIONE PARTECIPAZIONI DA PERSONE FISICHE	Sia le cessioni di partecipazioni qualificate che non qualificate scontano sulla plusvalenza un'imposta del 26%	
RITENUTE FISCALI		
Dividendi	1% oppure 26%	
Interessi	0; 12,5%; oppure 26%	
Royalties	0 oppure 20%; oppure 30%	
IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE	23% - 43%	
ALTRE IMPOSTE		
Ritenuta fiscale	12,5% - 20% -26%	
Imposta Municipale unica sugli immobili (IMU)	0,7% o 10,60% (sono esenti le abitazioni principali)	
Imposte di Registro	- su cessione beni immobili: 9% (2% prima casa) - su mutui: 2% (0,2% sulla prima casa)	
I.V.A.	Aliquota ordinaria: 22% Aliquote ridotte: 4%, 5%, 10%	
RIPORTO DELLE PERDITE		
Avanti	Senza limiti di tempo ma, escluse le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta, lo scomputo è limitato all'80% del reddito prodotto nell'esercizio.	
AMMORTAMENTO		
Beni tangibili	Fabbricati industriali: 3% -5% Impianti e macchinari: 6% - 30% Mobili e macchine per ufficio: 12%	
Immobilizzazioni immateriali	1/2 del costo (avviamento e marchi d'impresa 1/18); diritti di concessione in misura corrispondente alla durata di utilizzazione o di legge.	

## 1-BREVI CENNI DI DIRITTO SOCIETARIO

TIPO DI SOCIETA'	CARATTERISTICHE GENERALI	PROCEDURE COSTITUTIVE	MODALITA' DI REGISTRAZIONE E ALTRE FORME DI CONTROLLO
<i>Società per azioni</i>	<p>Capitale sociale: il minimo richiesto è di Euro 50.000 e deve essere completamente sottoscritto.</p> <p>Azionisti: devono essere almeno due nel caso di costituzione per pubblica sottoscrizione.</p> <p>Responsabilità: è limitata all'ammontare della partecipazione sottoscritta, anche se non completamente versata. Particolari adempimenti devono essere posti in essere nel caso di presenza di socio unico</p> <p>Conferimenti: devono essere valutati i conferimenti in natura e i crediti da parte di un esperto nominato dal Tribunale.</p> <p>Obbligazioni: è consentito prendere somme a mutuo emettendo in favore dei mutuantati titoli di credito al portatore o nominativi che incorporano il diritto alla restituzione del capitale e il pagamento degli interessi.</p> <p>Organi societari: è presente un consiglio di amministrazione, un amministratore unico, un consiglio di sorveglianza un collegio sindacale, un'assemblea generale degli azionisti, un consiglio di impresa, uno o più revisori contabili, oltre che, per talune tipologie di società, il prescritto controllo della Consob</p>	<p>Può essere costituita tramite costituzione diretta o per pubblica sottoscrizione (art. 2333 e ss. c.c.). In questa circostanza viene redatto un prospetto comprensivo dell'oggetto sociale, del capitale, delle principali disposizioni previste nell'atto costitutivo che deve essere poi depositato presso un notaio prima della pubblicazione.</p> <p>In genere, occorre la redazione da parte di un notaio dell'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico e il relativo deposito presso il Registro delle Imprese.</p> <p>È inoltre previsto il versamento presso un istituto di credito di almeno il 25% del capitale sociale in denaro (art. 2342 c.c.).</p>	<p>Dopo il deposito da parte del notaio dell'atto costitutivo presso il registro delle imprese, con contestuale richiesta d'iscrizione, vi è il controllo circa l'esatto adempimento dei requisiti di legge da parte dell'ufficio del registro delle imprese che provvede all'iscrizione, in seguito alla quale la società acquista personalità giuridica (art 2330 2331)</p>
<i>Società a responsabilità limitata</i>	<p>Capitale sociale: il minimo richiesto è di Euro 10.000.</p> <p>Quote: ogni socio può possedere solo una quota, la quale rappresenta la diversa partecipazione al capitale. Le quote sono divisibili e trasferibili tramite cessioni o per successione e non possono essere acquistate dalla società.</p> <p>Organi societari: è presente un consiglio di amministrazione, un amministratore unico, un organo di controllo o revisore, (obbligatorio solo se è tenuta alla redazione del bilancio consolidato, controlla una società obbligata alla revisione dei conti, oppure per due esercizi consecutivi venga superato almeno uno dei parametri previsti dall'articolo 2.477 del c.c.), un'assemblea generale, un consiglio di impresa.</p>	<p>L'unica forma di costituzione prevista è quella diretta. Quando il versamento delle quote è fatto in denaro, è previsto il versamento di almeno il 25% del capitale sociale. Tuttavia in presenza di socio unico il capitale va versato per intero. Il conferimento del capitale può anche avvenire con beni in natura, o crediti, o prestazioni d'opera da parte dei soci (art.2464 c.c.) Il conferimento di crediti o beni in natura è soggetto a stima giurata da parte di un esperto.</p>	<p>Non è possibile l'emissione di obbligazioni, né lo svolgimento di attività assicurativa. Le formalità di registrazione sono le stesse previste per le società per azioni. I bilanci approvati dall'assemblea ordinaria devono essere presentati presso il Registro delle Imprese.</p>
<i>Società a responsabilità limitata semplificata</i>	<p>È regolamentata dall'articolo 2.463 bis del Codice Civile.</p> <p>Soci possono essere solo persone fisiche. Il capitale sociale deve essere di almeno 1 euro ma inferiore a 10.000 euro. L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico in conformità a modello standard ministeriale</p>	<p>Il conferimento del capitale deve essere eseguito in unica soluzione, in denaro, alla data della costituzione.</p> <p>La denominazione di società a responsabilità limitata semplificata deve essere riportata negli atti, nella corrispondenza della società, e negli spazi elettronici destinati alla comunicazione collegati alla rete telematica ad accesso pubblico (pagina web)</p>	<p>Alla srl semplificata si applicano, se compatibili, le stesse norme previste per la srl ordinaria.</p>

TIPO DI SOCIETA'	CARATTERISTICHE GENERALI	PROCEDURE COSTITUTIVE	MODALITA' DI REGISTRAZIONE E ALTRE FORME DI CONTROLLO
<i>Società in nome collettivo</i>	Soci: rispondono solidalmente e illimitatamente delle obbligazioni sociali e possono agire con la qualifica di amministratori.		
<i>Società in accomandita semplice</i>	Soci: accomandatari, rispondono solidalmente e illimitatamente delle obbligazioni sociali e possono agire con la qualifica di amministratori; accomandanti, non rispondono dei debiti sociali, ma solo nei limiti della quota conferita, non possono compiere atti di amministrazione, né trattare o concludere affari in nome della società.		
<i>Società in accomandita per azioni</i>	Presenta come la società in accomandita semplice, due categorie di soci: gli accomandanti e gli accomandatari. Ciò che la distingue però da tale forma societaria è il fatto che le quote di partecipazione dei soci sono rappresentate da azioni (art. 2452 c.c.)		
<i>Società semplice</i>	È la società avente la forma di autonomia patrimoniale meno spiccata in quanto il creditore particolare del socio può chiedere in ogni tempo la liquidazione della quota del suo debitore, nel caso in cui gli altri suoi beni siano insufficienti a soddisfare i crediti (art. 2270 2° c.c.). Ogni socio risponde personalmente e solidalmente delle obbligazioni sociali sorte durante la sua partecipazione alla società (artt. 2267, 2290 1° c.c.) o anteriormente ad essa (art. 2269 c.c.). Questo tipo di società può essere adottato solo per l'esercizio di attività agricole (art. 2249 1° c.c.)	Non sono previste forme speciali: l'atto scritto è previsto solo in caso di conferimento di beni immobili; diversamente, è sufficiente il consenso dei soci comunque manifestato	Non è soggetta a registrazione e può essere amministrata da tutti i soci, salvo patto contrario
<i>Società cooperativa</i>	Sono caratterizzate dallo scopo mutualistico di fornitura di beni o di servizi o di occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero sul mercato. Sono previste forme di cooperativa a mutualità prevalente, secondo criteri fissati dall'art. 2513 del c.c. Può comunque accadere che la cooperativa renda i propri servizi anche ai terzi facendo loro pagare il prezzo di mercato. La disciplina giuridica ad esse applicabile è quella prevista per la società per azioni. L'atto costitutivo può prevedere che trovino applicazione le norme sulle srl quando congiuntamente la coop si trovi con un numero di soci inferiore a venti e con un attivo patrimoniale non superiore a € 1 milione (art. 2519 c.c.) Soci: è previsto un numero minimo di nove (ne bastano tre se la coop adotta regole della srl e i soci sono persone fisiche) e ognuno di loro ha diritto ad un solo voto. Forme: possono essere a responsabilità limitata.	La società va costituita con atto notarile, con modalità simili a quelle di costituzione di spa. Oltre che al registro delle imprese la cooperativa deve iscriversi all'albo delle cooperative. Il valore minimo di ogni quota di capitale sottoscritta ammonta ad € 25. Ogni socio non può possedere quote o azioni superiori ad € 100.000	Dopo il deposito da parte del notaio dell'atto costitutivo presso il registro delle imprese, con contestuale richiesta d'iscrizione, vi è il controllo circa l'esatto adempimento dei requisiti di legge da parte dell'ufficio del registro delle imprese che provvede all'iscrizione, in seguito alla quale la società acquista personalità giuridica

TIPO DI SOCIETA'	CARATTERISTICHE GENERALI	PROCEDURE COSTITUTIVE	MODALITA' DI REGISTRAZIONE E ALTRE FORME DI CONTROLLO
<i>Associazione in partecipazione</i>	<p>Il ricorso alla associazione anziché alla società può assicurare cospicui vantaggi in quanto si evitano i rigori della pubblicità degli atti giuridici.</p> <p>L'associato ha il diritto al rendiconto dell'affare compiuto o ad un rendiconto annuale nel caso di una iniziativa con durata superiore all'anno; partecipa alle perdite connesse con l'iniziativa ma nei limiti dell'apporto conferito; non può vantare alcun diritto alla restituzione dell'apporto, ma solo alla liquidazione dell'eventuale saldo attivo depurato delle perdite</p>	È disciplinata dagli articoli 2549 e ss. c.c.	
<i> Holding</i>	<p>La società controllata può, entro certi limiti solamente acquistare o sottoscrivere azioni o quote della controllante e non può esercitare i suoi diritti di voto nelle assemblee degli azionisti della controllante (art. 2359 bis c.c.)</p> <p>Requisiti: nella società controllata un'altra società possiede azioni o quote che rappresentano la maggioranza richiesta per le decisioni nelle assemblee generali degli azionisti (controllo di diritto), oppure sufficienti per esercitare un'influenza dominante in sede di assemblea ordinaria degli azionisti (controllo indiretto), oppure restano soggette all'influenza dominante di un'altra società per mezzo di speciali vincoli contrattuali (controllo di fatto)</p>		Per quanto riguarda le partecipazioni reciproche, l'art. 7 della Legge n. 281 del 1985 dispone che tutte le società che posseggono una partecipazione superiore al 2% del capitale sottoscritto di una società quotata in borsa o trattata sui "mercati ristretti" e tutte le società quotate in borsa o negoziate sul mercato ristretto che posseggono più del 10% del capitale sottoscritto di una società non quotata in borsa o in altri mercati o di una società a responsabilità limitata, devono informare la società di cui essi posseggono le partecipazioni e la Consob. Questi obblighi devono essere adempiuti entro 30 giorni dalla data in cui la partecipazione ha superato la percentuale sopra menzionata
<i>Società di intermediazione mobiliare</i>	<p>Sono società iscritte in un apposito albo tenuto dalla Consob introdotte come entità legali in Italia con la Legge del 1991 n. 1.</p> <p>Tra le loro principali funzioni vanno elencate: la negoziazione per conto proprio o per conto di terzi di valori mobiliari, il collocamento e la distribuzione di valori mobiliari, la gestione di patrimoni mediante operazioni aventi ad oggetto valori mobiliari, la raccolta di ordini di acquisto o di vendita di valori mobiliari, la consulenza in tale materia e la sollecitazione del pubblico risparmio mediante attività promozionale svolta al domicilio dei risparmiatori.</p> <p>Forma: può essere quella di società per azioni o in accomandita per azioni.</p> <p>Capitale sociale: deve essere rappresentato da azioni con pieni diritti di voto e versato per un ammontare non inferiore a tre volte il minimo del capitale di una società per azioni o un importo più elevato determinato dalla Banca d'Italia e dalla Consob</p>		<p>Sono autorizzate e controllate dalla Consob e devono essere registrate presso uno speciale registro.</p> <p>Le partecipazioni superiori al 2% del capitale di una SIM devono essere comunicate alla Consob e alla SIM stessa</p>
<i>Gruppo europeo di interesse economico (GEIE)</i>	Non ha personalità giuridica e può essere gestito da società di capitali che agiscono in veste di amministratori	Sono prescritti obblighi contrattuali o di pubblicità senza omologazione da parte del Tribunale	

TIPO DI	CARATTERISTICHE GENERALI	PROCEDURE	MODALITA' DI
---------	--------------------------	-----------	--------------

SOCIETA'		COSTITUTIVE	REGISTRAZIONE E ALTRE FORME DI CONTROLLO
<i>Startup</i>	Per qualificarsi come startup una società non deve essere quotata in borsa, deve essere residente anche fiscalmente in Italia, deve essere posseduta per almeno il 51% da persone fisiche, avere massimo 4 anni, avere un fatturato inferiore a Euro 5 milioni e non distribuire dividendi. Essa deve avere come oggetto sociale, esclusivo o prevalente, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti e servizi innovativi ad alto valore tecnologico		
<i>Consorzi e associazioni temporanee di impresa</i>	Il consorzio è un accordo commerciale tra società in cui un gruppo di imprenditori crea un'organizzazione per svolgere alcune fasi delle loro attività. Gli utili di un consorzio sono distribuiti tra i partecipanti, in base al loro numero e all'ammontare dei contributi. Le associazioni temporanee di impresa sono una sorta di joint venture contrattuale, in cui due o più imprese cooperano per sviluppare un'attività. Il ricorso ad una ATI consente vantaggi tecnici, commerciali e finanziari.		
<i>Ditta individuale</i>	È simile alla snc e deve conservare i libri contabili, deve essere registrata presso il registro delle imprese ma non è obbligata a presentare i bilanci annuali. Il titolare della ditta individuale è direttamente responsabile per le obbligazioni della società.	Le ditte individuali, ma anche i lavoratori autonomi individuali, che, ragguagliati ad anno, abbiano nel periodo d'imposta precedente, realizzato corrispettivi inferiori a 65.000 Euro annue, possono beneficiare di un regime speciale, denominato forfetario che, oltre a semplificare la tenuta contabile ed a sottrarre i compensi dall'applicazione dell'Iva e delle ritenute, riconosce una deduzione automatica dei costi, con percentuali predeterminate in funzione dell'attività esercitata. Sull'imponibile così determinato viene applicata un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Irap e delle addizionali comunali e regionali, del 15% (5%, a particolari condizioni, per i primi 5 anni).	A decorrere dal 2020, le persone fisiche che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito ricavi compresi tra 65.000 e 100.000 euro, ragguagliati ad anno, pur determinando il proprio reddito d'impresa o di lavoro autonomo nel modo ordinario, possono beneficiare della flat tax del 20%, sostitutiva dell'Irpef, dell'Irap, e delle imposte addizionali comunali e regionali.

## 2- QUANDO LE SOCIETA' IN ITALIA POSSONO ESSERE CONSIDERATE RESIDENTI O NON RESIDENTI?

Ai fini fiscali, una società è considerata residente in Italia se vi ha il luogo effettivo di gestione o la principale sede di attività.

Il diritto societario italiano non dà una definizione statutaria di "sede amministrativa". Quindi, mentre la sede legale è quella indicata nell'atto costitutivo, la sede dell'amministrazione sarà il luogo di effettiva gestione della società.

Le situazioni di doppia residenza non sono contemplate dalla legislazione italiana e sono regolamentate unicamente dalle norme riportate nei relativi accordi fiscali contro le doppie imposizioni. L'unità locale italiana di una società estera è considerata residente in Italia e riconduce alla definizione di "stabile organizzazione".

### **3- QUALE DEFINIZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE?**

In base al modello di Convenzione OCSE, si definisce stabile organizzazione un luogo fisso mediante il quale sono svolte attività d'impresa. L'art. 162 del TUIR vi fa ricomprendere una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, un giacimento petrolifero ecc. In linea generale pertanto può essere quindi un luogo di gestione, una fabbrica, un ufficio, una sede secondaria o una succursale, uno stabilimento di produzione o anche una miniera, un cantiere di costruzione o persino un agente dipendente con poteri di concludere contratti per conto di una società, oltre che una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato, costruita in modo tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso.

Secondo i termini delle convenzioni fiscali bilaterali, una società è soggetta all'imposizione fiscale di un altro Paese solo se vi possiede una stabile organizzazione.

Per ulteriori chiarimenti consigliamo comunque di prendere visione delle disposizioni di ogni singolo accordo fiscale bilaterale sottoscritto dallo Stato Italiano con altri stati, al fine di evitare le doppie imposizioni fiscali in capo ai contribuenti.

### **4- SOCIETA' CONTROLLATE O COLLEGATE ESTERE E UNITA' LOCALI STRANIERE DI SOCIETA' ITALIANE: QUALI VANTAGGI?**

Uno dei vantaggi derivanti dall'utilizzo di una controllata estera consiste nel poter accumulare gli utili all'estero e quindi investirli dall'estero piuttosto che rimpatriarli, in quanto nel paese estero prescelto la tassazione sarebbe certamente meno gravosa di quella italiana.

La Legge di Bilancio per il 2019 ha modificato l'articolo 167 del Testo Unico Delle Imposte sui Redditi in relazione alla tassazione per trasparenza dei redditi delle controllate estere.

La novità prevede che i nuovi criteri di individuazione si applicano in modo universale, senza tener conto della territorialità, consistenti nella presenza congiunta di due elementi (art 167, comma 4, lettera a) e lettera b):

- a) che i soggetti controllati non residenti siano assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quanto sarebbero assoggettati se residenti in Italia;
- b) oltre un terzo dei proventi realizzati dai soggetti controllati non residenti derivi da interessi, canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale, dividendi e redditi derivanti da cessione di partecipazioni, redditi da leasing finanziario, redditi da attività assicurativa, bancaria, ed altre attività finanziarie, proventi da vendite o servizi infragruppo di scarso valore aggiunto.

Tuttavia il comma 5 dell'articolo 167 prevede che tali disposizioni non si applicano se viene dimostrato che il controllato non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

Una volta verificate tali condizioni, cioè accertato che la tassazione effettiva sia inferiore a quella praticata in Italia, la controllante italiana verrà tassata per trasparenza, ossia dovrà dichiarare il reddito della controllata anche se non distribuito.

In generale, al di fuori delle condizioni limitative su descritte, ~~in generale~~ l'art 89 del TUIR prevede che i dividendi siano esclusi da tassazione per il 95% del loro valore. I dividendi da società ubicate in stati CFC sono tassati per il 100%. Possono però beneficiare dell'esenzione del 95% se si pone in essere la procedura di interpello prevista dal comma 5, lettera b dell'art. 167 del Tuir.

L'IRES può poi essere ridotta dai crediti concessi per le ritenute fiscali subite all'estero.

Tuttavia l'articolo 165, comma 10 del Tuir prevede limitazioni, proporzionali all'esenzione, del credito d'imposta.

### **5- COME SI CALCOLANO I REDDITI IMPONIBILI?**



Ai fini IRES (imposta sul reddito delle società) ed IRAP (imposta regionale attività produttive) il reddito imponibile viene calcolato in base ai risultati del conto economico della società, a cui sono apportate le rettifiche previste dalla normativa fiscale.

Il reddito imponibile deriva dagli utili aziendali e dalle seguenti voci:

- dividendi ricevuti da società residenti da altre società residenti o non residenti - generalmente esenti per il 95% dall'imposta societaria (per il 100% dall'IRAP);
- interessi derivati da obbligazioni - interamente tassabili ai fini IRES al 24% ma in genere esenti per IRAP;
- acquisto dell'avviamento e marchi - ammortizzabile per un massimo del 5,56% annuo;
- brevetti internazionali e know-how - ammortizzabili per un massimo del 50% annuo. Altri beni immateriali sono ammortizzabili a rate costanti nel periodo di utilizzo, come previsto dalla legge.

Sono considerati, tra l'altro, deducibili:

- i fondi svalutazione crediti, nel limite annuale dello 0,5% dell'ammontare dei crediti a fine esercizio, sino al massimo del 5% dei crediti stessi;
- le spese di gestione per la creazione della società, deducibili in cinque anni, a partire dall'anno fiscale in cui viene registrato il primo fatturato;
- i costi di riparazione e manutenzione che non possono essere dedotti oltre il 5% del costo originale complessivo dei cespiti - qualsiasi eccedenza è deducibile nei 5 anni successivi;
- le donazioni per l'istruzione e la ricerca scientifica, deducibili entro determinati limiti;
- l'IMU (imposta sugli immobili), indeducibile ai fini IRAP ed IRES, con l'eccezione ai soli fini IRES per i soli fabbricati strumentali nella misura del 40%;
- le spese di rappresentanza, ammesse in deduzione per il 75% nell'anno di riferimento se relative all'attività svolta, entro determinati limiti percentuali del fatturato;
- l'ammortamento, deducibile nei limiti previsti dalla legge;
- i costi relativi ad auto aziendali (70% se assegnate ai dipendenti, 20% se non assegnate) e telefoni (80%).

Quando una società residente in Italia controlla (direttamente o indirettamente) una società estera residente in un paradiso fiscale, gli utili di quest'ultima sono considerati reddito imponibile di società residente.

Le spese sostenute per transazioni con persone fisiche o giuridiche residenti in un paradiso fiscale sono indeducibili, tranne nel caso in cui la società residente dimostri che la società non residente svolge effettivamente una attività economica e che le transazioni sono effettivamente connesse all'attività stessa.

Gli utili derivanti da operazioni di pronti contro termine sono tassati come reddito d'impresa.

Gli utili o le perdite derivanti da variazioni nei cambi sono tassabili al momento del pagamento.

Il valore dei beni non può essere aumentato ai fini fiscali, tranne se specificamente previsto per legge.

Dal 1° gennaio 2018 la regola che prevedeva la detrazione di determinati costi ai fini fiscali è stata annullata con l'effetto di riallineare i risultati fiscali a quelli contabili ed è stata introdotta una tassa sostitutiva applicabile ad aliquote progressive. In questo modo si evitano le riprese fiscali successive dei differenziali ai fini IRES e IRAP.

## **6- QUALE TRATTAMENTO È RISERVATO ALLE MINUSVALENZE PATRIMONIALI?**

Ai fini IRES, le perdite possono essere riportate a nuovo illimitatamente e compensate con il reddito e le plusvalenze degli anni successivi, ma fino al limite dell'80% del reddito tassabile della società in uno dei periodi di riferimento. Per le perdite maturate nei primi tre periodi

d'imposta dall'inizio dell'attività non si applica il limite dell'80%, a condizione che le perdite derivino da una "nuova attività" avviata da una nuova società. Le perdite fiscali non possono essere riportate agli anni precedenti.

Il riporto in avanti non è ammesso ai fini dell'IRAP.

Le perdite di società coinvolte in operazioni di fusione e scissione possono essere utilizzate per ridurre il reddito della società risultante dalla fusione o delle società partecipanti alla scissione per la parte del loro valore che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale redatta ai sensi dell'art. 2502 del Codice Civile, escludendo dal computo del patrimonio netto i conferimenti effettuati nei ventiquattro mesi anteriori la situazione di riferimento, ed a condizione che siano soddisfatti i requisiti di operatività stabiliti dalla normativa fiscale (in termini di ricavi e spese per prestazioni di lavoro subordinato degli ultimi tre esercizi anteriori alla fusione o scissione). Le autorità fiscali possono riassorbire, in adesione alla disciplina antielusiva di cui all'art. 37/bis DPR 600/1973, i vantaggi fiscali conseguiti in operazioni di fusione e scissione (non solo) poste in essere in assenza di valide ragioni economiche.

Il riporto in avanti delle perdite viene limitato in caso di trasferimento della maggioranza delle partecipazioni sociali e di modifica dell'attività della società, salvo che la società abbia più di dieci unità lavorative ed un rapporto ricavi/costi di lavoro superiore al 40% (art. 84 comma 3 TUIR).

#### **7- INTERESSI: QUALE DEDUCIBILITA'?**

A decorrere dall'anno 2019 l'articolo 96 del Testo Unico delle Imposte Sui Redditi è stato completamente riscritto.

Gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati sono deducibili sino alla concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi attivi di competenza dell'esercizio, sommati agli interessi attivi maturati negli esercizi precedenti ed eccedenti gli interessi passivi a loro volta maturati negli esercizi precedenti.

L'eccedenza va poi ragguagliata al limite deducibile del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica dell'esercizio, sommata al 30% del risultato operativo lordo riportato dagli esercizi precedenti ma non oltre il quinto.

La limitazione non si applica agli interessi su mutui contratti da società immobiliari di gestione che acquistino immobili strumentali da destinare alla locazione.

Inoltre non si applicano agli intermediari finanziari, alle imprese di assicurazione nonché alle società capogruppo di gruppi assicurativi.

Tuttavia banche, compagnie assicurative società di gestione dei fondi comuni di investimento e società di intermediazione mobiliare possono dedurre il 96% delle spese per interessi sostenute.

#### **8- È RICONOSCIUTA LA DEDUCIBILITA' DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO?**

In Italia è possibile utilizzare solo il metodo di ammortamento a quote costanti. Le percentuali sono rese note con Decreto dal Ministero delle Finanze:

fabbricati industriali	3 - 5%
fabbricati leggeri	10%
impianti e macchinari	6 - 30%
mobili e macchine per ufficio	12%
attrezzatura leggera	7,5 - 40%
hardware	20%
motoveicoli	25%

L'ammortamento del terreno non è consentito come detrazione. Lo stesso trattamento si applica quando gli edifici sono utilizzati con un contratto di leasing.

#### **9- QUALE TRATTAMENTO FISCALE PER LE SOCIETA' RESIDENTI?**

Le società residenti e non residenti sono assoggettate all'IRES su reddito e plusvalenze all'aliquota del 24% (27,5% per banche e altri istituti finanziari).

Per le società di comodo, l'aliquota è del 38%. Vengono considerate *di comodo* anche le società che registrano perdite per tre anni consecutivi, oltre a quelle che non realizzano un importo minimo di ricavi sulla base del valore degli elementi dell'attivo.

Le società residenti e non residenti sono assoggettate anche all'IRAP che viene applicata sul valore aggiunto prodotto in Italia e che può variare sostanzialmente dal reddito imponibile. Le aliquote attuali vanno dal 3,9% al 5,9%, a seconda della regione e del settore di attività. Inoltre, il 10% dell'IRAP è deducibile ai fini IRES.

I dividendi corrisposti da società italiane o estere sono assoggettati all'IRES sul 5% del totale.

I dividendi corrisposti da società italiane sono esenti per il 95% sulla base del regime di consolidamento della tassazione nazionale sulle distribuzioni.

#### **Opzione per la trasparenza**

Le società di capitali, in possesso di particolari requisiti, esercitando un'apposita opzione, possono imputare il reddito IRES direttamente ai soci, nello stesso modo in cui viene imputato il reddito ai soci di società di persone. (art 115 TUIR).

Tale opzione è prevista anche per i soci di piccole srl e di cooperative a responsabilità limitata purché siano persone fisiche (art 116 TUIR).

### **10- COME SONO TASSATE LE UNITA' LOCALI STRANIERE E LE SOCIETA' NON RESIDENTI?**

Dalle imposte italiane sono esenti le società che non hanno in Italia né la sede legale, né quella amministrativa, né una stabile organizzazione e neppure l'oggetto principale, ovvero che non realizzano redditi in Italia ex art. 23, 151, 152, 153 e 154 TUIR.

In linea di principio, gli utili di una filiale estera in Italia sono assoggettati a IRES e IRAP.

Ai fini della determinazione del reddito imponibile dei non-residenti viene preso in considerazione solo il reddito di fonte italiana (Testo Unico art. 23, 151, 152, 153 e 154), ossia:

1. i redditi derivati da attività imprenditoriali svolte in Italia mediante una stabile organizzazione, ivi incluso un agente dipendente con il potere di concludere contratti per conto del non-residente;
2. i redditi fondiari derivati da immobili situati in Italia;
3. i redditi diversi derivanti da attività svolte in Italia o relative a beni situati in Italia (le partecipazioni in una società residente in Italia sono considerate di fonte italiana) con esclusione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di titoli non qualificati di società quotate ovvero titoli non partecipativi negoziati in mercati regolamentati;
4. i compensi pagati alle imprese o società non residenti per attività artistiche o professionali svolte in Italia;
5. i redditi di capitale corrisposti da soggetti residenti in Italia.

Le plusvalenze realizzate dalla vendita di fabbricati da parte di società non residenti senza una stabile organizzazione in Italia sono considerate imponibili solo se il periodo del possesso è stato inferiore ai 5 anni. Inoltre, relativamente al punto 3, più specificatamente diremo che sono considerate imponibili le plusvalenze realizzate da non-residenti sulla cessione di titoli, quote ed azioni di società italiane, anche se la maggior parte degli Accordi Fiscali Bilaterali prevede la tassazione esclusiva nel paese di residenza del beneficiario. Vi è inoltre una norma di esenzione per le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni non qualificate realizzate da soggetti residenti in Paesi aventi una convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia che consenta uno scambio di informazioni tra le autorità fiscali dei due stati contraenti. Sono inoltre sempre escluse, come evocato al punto 3, le plusvalenze realizzate da soggetti non residenti derivanti da cessione di partecipazioni non qualificate quotate in Italia.

## **11- SOCIETA' ITALIANE E CREDITO PER LE IMPOSTE ASSOLTE ALL'ESTERO: QUALI CONSIDERAZIONI?**

La società italiana è soggetta a due imposte: IRES e IRAP (quest'ultima è applicata solo sul valore della produzione prodotto in Italia ed esclude quindi il valore della produzione prodotto all'estero tramite stabili organizzazioni).

Ai fini IRES vi è la possibilità di richiedere un credito per le imposte assolute nel Paese straniero.

Le imposte estere che beneficiano del credito sono le imposte sul reddito e le ritenute fiscali.

Tuttavia, per quanto riguarda la ritenuta applicata sui dividendi, è opportuno sottolineare che solo il 40% della ritenuta fiscale estera (5% per i dividendi distribuiti ai sensi della direttiva madre/figlia) beneficia del credito d'imposta ai fini IRES.

Il credito è calcolato nel modo seguente:

reddito estero	
-----	X imposta italiana sul reddito complessivo
reddito complessivo	

Il credito deve essere richiesto nella dichiarazione dell'anno in cui l'imposta estera è pagata.

Se il reddito è prodotto in più di uno stato, il credito dovrà essere calcolato separatamente per ciascuno di essi.

Alcune convenzioni, quali quelle stipulate dall'Italia con Grecia, Israele, Singapore, Trinidad e Tobago e Zambia, concedono un credito italiano anche per le imposte non assolute, ovvero un credito d'imposta figurativo che trasferisce sul socio residente le agevolazioni fiscali di cui ha beneficiato la partecipata.

## **12- TRATTAMENTO FISCALE DEL CAPITALE: QUALI OBBLIGHI?**

Oltre all'IMU applicata con diverse aliquote a seconda dei comuni, non vi sono specifiche imposte sui patrimoni.

## **13- È PREVISTA UN'IMPOSTA SULLE PLUSVALENZE PATRIMONIALI?**

Le plusvalenze patrimoniali sono calcolate deducendo il costo del bene, al netto degli ammortamenti dedotti, dai ricavi della sua vendita. Sono considerate reddito ordinario e tassate di conseguenza se (art. 86 TUIR):

- sono state realizzate tramite vendita o cessione;
- sono state realizzate come indennità per perdite o danni su beni, inclusi i risarcimenti da assicurazioni;
- sono relative a beni destinati al consumo personale dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio d'impresa;
- sono contribuzioni di capitale sotto forma di beni.

### **Differimento dell'imposta**

A scelta del contribuente, le plusvalenze possono essere incluse nel reddito dell'anno oppure ripartite su un periodo massimo di 5 anni, in quote costanti, a partire dall'anno in cui la plusvalenza è stata realizzata. Il differimento, ovvero la possibilità di ripartire le plusvalenze, è concesso solo nel caso di vendita di beni posseduti per almeno 3 anni.

La fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione di plusvalenze (art 172 TUIR). Si ha pertanto un regime di neutralità che comporta irrilevanza fiscale in capo alle maggiori valorizzazioni attribuite ai beni in forza dell'avanzo o disavanzo da incorporazione o da rapporto di cambio. Stesso discorso vale per i conferimenti d'azienda di cui all'articolo 176 del TUIR, per le trasformazioni (art 170 TUIR) e per le scissioni (art 173 del TUIR).

Nel caso di fusioni, scissioni e conferimenti è data la possibilità alla società incorporante o risultante dalla fusione e alla società conferitaria di optare per un regime di imposta sostitutiva (affrancamento) da applicarsi sui maggiori valori iscritti in bilancio per i beni materiali ed

immateriale, in previsione di una successiva vendita, nella misura del 12% fino a 5.000.000 Euro di maggior valore; del 14% per l'eccedenza fino a 10.000.000 Euro e del 16% per la parte eccedente i 10.000.000 Euro. Tuttavia, la validità dell'affrancamento dall'imposta sul reddito decorrerà solo per le cessioni dei beni avvenute dal quarto periodo d'imposta successivo. Nel caso di vendita di beni antecedentemente al 4° periodo d'imposta si determina la plusvalenza originaria, ma l'imposta sostitutiva pagata può essere messa in detrazione dall'imposta sul reddito.

#### **Tassazione dei capital gains**

Si definiscono "capital gains" i redditi derivati dalla cessione a titolo oneroso di azioni, partecipazioni, quote, obbligazioni convertibili, diritti d'opzione ed ogni altro diritto o titolo attraverso il quale tali partecipazioni possano essere acquistate, effettuate non nell'esercizio di impresa commerciale.

A partire dal 2019 non esiste più la distinzione tra le partecipazioni qualificate e non qualificate. Pertanto a partire dalle vendite a titolo oneroso eseguite dal 2019 di partecipazioni qualificate, le plusvalenze realizzate da persone fisiche, enti non commerciali, e società semplici sono soggette a cedolare secca del 26%.

Dalle plusvalenze da capital gain vanno sottratte le minusvalenze realizzate nei cinque anni precedenti.

Ai sensi della circolare 28/3/2012 n. 11 le plusvalenze si intendono realizzate nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso.

#### **14- QUALE TRATTAMENTO FISCALE IN CASO DI LIQUIDAZIONE DI UNA SOCIETA'?**

Durante il periodo in cui la società è in liquidazione, gli utili e le plusvalenze patrimoniali sono comunque soggetti all'IRES ed all'IRAP. Le distribuzioni in natura agli azionisti sono considerate patrimonio venduto al valore di mercato e di conseguenza tassato come tale. Ai fini fiscali, le distribuzioni di liquidazione che eccedono il capitale versato sono considerate dividendi ex art. 44 co.3 TUIR. Quindi, le società italiane che ricevono distribuzioni di liquidazione da altre società italiane possono beneficiare di una riduzione dell'imponibile

Nel caso di un azionista straniero, l'obbligo fiscale relativo a tali distribuzioni è limitato alla ritenuta d'acconto del 26%, o minore in caso di AFB, con il beneficio di un eventuale rimborso del credito d'imposta. (art 27 comma 3 dpr 600/73).

#### **15- QUALI ALTRE IMPOSTE SONO PREVISTE IN ITALIA?**

##### **Ritenuta fiscale**

È applicata sui pagamenti effettuati a residenti e non-residenti.

In genere, la ritenuta fiscale subita da colui che riceve il pagamento rappresenta un acconto dell'imposta sui redditi.

Nel caso di persone fisiche, la ritenuta fiscale applicata sull'interesse bancario, su quello derivato dalle obbligazioni e su taluni dividendi rappresenta un pagamento finale dell'imposta.

Non viene applicata in caso di interessi, dividendi e royalties versati a società residenti.

Nei pagamenti a società non residenti, vengono applicate le seguenti aliquote:

Dividendi	26,00%
Interesse obbligazionario (incluse le obbligazioni straniere)	12,5-26 %
Royalties	20%* - 30%
Compensi professionali e di gestione	20 % - 30%

\*se cittadino residente sul 75% della royalty pagata; per i cittadini stranieri valgono le convenzioni bilaterali

#### **Imposta sul Valore Aggiunto (IVA)**

È applicata ad un'aliquota del 22% sulla fornitura di merci e servizi da parte di persone giuridiche italiane. Alcune merci ed alcuni servizi sono tassati al 4%, altri al 5% ed altri al 10%; altri ancora sono esenti. L'IVA è applicata ad ogni stadio del processo di produzione o di distribuzione ed è a carico del consumatore finale.

### **Imposta Unica Comunale (IUC)**

È applicata dagli enti locali sulla proprietà di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli.

Essa si compone di:

- Imposta municipale propria (IMU);
- Servizi per la raccolta, gestione e smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARI);
- Tassa a copertura dei costi dei servizi indivisibili (TASI).

### **IMU**

L'IMU per l'anno 2019 non si applica sull'abitazione principale se questa non è di lusso, ossia di categoria catastale A1, A8 e A9.

La base imponibile per gli immobili diversi dall'abitazione principale è determinata come segue:

- se l'immobile è accatastato, la base imponibile si ricava dal risultato della moltiplicazione fra la rendita catastale rivalutata ed un coefficiente (160, 140, 80, 65, o 55) diverso a seconda della categoria catastale dell'immobile o del terreno;
- se l'immobile non è accatastato ed è posseduto da privati, si procede come nel caso precedente, utilizzando la rendita catastale di fabbricati similari già iscritti in catasto;
- se l'immobile non è accatastato, di categoria D e posseduto da imprese, la base imponibile è data dal valore dell'immobile, con riferimento al 1° gennaio di ogni anno, indicizzando il costo storico dell'immobile e degli incrementi di valore annui per determinati coefficienti relativi ad ogni periodo di formazione.

L'aliquota varia dallo 0,76% all'1,06% in base alle delibere di ogni comune.

L'IMU può essere versata in due rate: la prima, pari al 50% dell'imposta, entro il 16 giugno e la seconda entro il 16 dicembre.

Sono previste agevolazioni per gli immobili dati in comodato ai familiari.

### **TASI**

Il presupposto dell'imposta è il medesimo previsto per l'IMU. Da essa sono escluse le abitazioni principali, escluse quelle classificate alle categorie A1, A8, A9.

Essa si calcola sulla stessa base imponibile IMU. L'aliquota base è pari all'1%, ma il comune può ridurla fino ad azzerarla. Tuttavia, per la stessa tipologia di immobili, la somma delle aliquote per l'IMU e per la Tasi non possono superare l'aliquota massima IMU (1,06%).

Nel caso in cui l'immobile fosse locato o occupato a qualsiasi titolo da persona diversa dal proprietario, l'occupante è tenuto a versare una quota stabilita dal comune in una misura che varia dal 10% al 30% dell'imposta stessa.

### **Imposta per la registrazione di proprietà immobiliari**

L'imposta ammonta al 9% e viene corrisposta dall'acquirente sul trasferimento di proprietà immobiliari.

### **Contributi da lavoro dipendente**

Nel diritto italiano, il contratto collettivo nazionale di lavoro (CCNL) è il contratto stipulato a livello nazionale con cui le organizzazioni rappresentative dei lavoratori e le associazioni dei datori di lavoro (o un singolo datore) predeterminano congiuntamente la disciplina dei rapporti individuali di lavoro (c.d. parte normativa) ed alcuni aspetti dei loro rapporti reciproci (c.d. parte obbligatoria).

La retribuzione dei dipendenti varia a seconda del CCNL applicabile, del livello e della mansione. È comunque fissato un minimo inderogabile.

Il Ccnl indica la retribuzione lorda, ossia comprensiva di IRPEF e contributi a carico del lavoratore (9,19%).

A tale importo l'azienda deve aggiungere:

- contributi INPS a carico dell'azienda
- INAIL
- IRAP

Per particolari settori vanno aggiunte ulteriori voci (esempio per l'edilizia la cassa edile ecc.).

#### Contributi INPS a carico dell'azienda

Sono variabili a seconda del settore di appartenenza (industria, artigianato, commercio, agricoltura ecc.) e del numero dei dipendenti (fino a 15, da 15 a 50, oltre 50). Sul sito [www.inps.it](http://www.inps.it) si possono trovare tutte le specifiche.

#### INAIL

Il datore è tenuto a versare i contributi Inail.

Infatti a decorrere dal 1° gennaio 2000 sono state istituite distinte tariffe dei premi:

- a) "Industria", per le attività: manifatturiere, estrattive, impiantistiche; di produzione e distribuzione dell'energia, gas ed acqua; dell'edilizia; dei trasporti e comunicazioni; della pesca; dello spettacolo; per le relative attività ausiliarie;
- b) "Artigianato", per le attività di cui alla legge 8 agosto 1985, n. 443, e successive modifiche ed integrazioni;
- c) "Terziario", per le attività: commerciali, ivi comprese quelle turistiche; di produzione, intermediazione e prestazione dei servizi anche finanziari; per le attività professionali ed artistiche; per le relative attività ausiliarie;
- d) "Altre Attività", per le attività non rientranti fra quelle di cui alle precedenti lettere a), b), e c), fra le quali quelle svolte dagli enti pubblici, compresi lo Stato e gli enti locali, e quelle di cui all'articolo 49, comma 1, lettera e), della legge 9 marzo 1989, n. 88, di seguito denominata "legge n. 88/89".

Le tariffe dei premi sono ordinate secondo una classificazione tecnica delle lavorazioni, divise in dieci grandi gruppi, di norma articolati in gruppi, sottogruppi e voci.

Il tasso Inail dipende quindi dal grado di rischio della mansione e del settore.

#### IRAP

L'Irap ammonta al 3,9% (aliquota base, che può essere incrementata dalle singole regioni sino ad un massimo di 0,92 punti percentuali). Aliquote più elevate sono applicabili a determinati contribuenti (banche, assicurazioni, ecc.).

#### **Imposta sulla cessione di azioni, obbligazioni e altri titoli**

Questi trasferimenti (per i quali non vi è l'obbligo di registrazione – art 8 allegato tabella B Dpr 26/4/86 n. 131) sono assoggettati all'imposta di registrazione all'importo fisso di 200 Euro. Tuttavia, se effettuati tramite una Borsa o tra una banca o altro ente autorizzato e un non-residente, sono esenti.

## **16- COME SONO CONSIDERATI E COME SONO TASSATI I DIVIDENDI, GLI INTERESSI E LE ROYALTIES?**

### **Dividendi**

I dividendi percepiti da società residenti da altre società residenti o non residenti sono esenti per il 95% dall'imposta societaria.

I dividendi non esenti sono inclusi nel reddito imponibile e sono assoggettati all'IRES ma non all'IRAP.

Gli utili lordi sono assoggettati all'imposta societaria all'aliquota standard del 24%.

Non sono applicate ritenute sui dividendi corrisposti a persone giuridiche residenti, né su quelli corrisposti a persone fisiche nell'esercizio di imprese.

A decorrere dalla distribuzione degli utili prodotti dall'esercizio 2018, i dividendi distribuiti a persone fisiche non in esercizio di impresa, sia che abbiano partecipazioni qualificate che non qualificate, sono soggetti ad una ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

È previsto un periodo transitorio, fino al 31/12/2022, per la distribuzione degli utili prodotti prima dell'anno 2018 che seguirà le regole precedenti la nuova regolamentazione.

In base alla Direttiva Casa madre-Società figlia dell'Ue, i dividendi corrisposti a società madri nell'Ue non sono assoggettati a ritenuta. Per ottenere l'esenzione, la casa madre deve essere residente ai fini fiscali in uno Stato membro Ue, deve avere una delle forme societarie previste dall'Allegato alla Direttiva ed essere assoggettata ad una delle imposte previste nello stesso e possedere almeno il 10% del capitale della filiale per almeno un anno.

I dividendi corrisposti a non residenti, non collegati ad una stabile organizzazione italiana, sono assoggettati alla ritenuta del 26%, che può essere ridotta all'1,2% se il beneficiario dei dividendi è assoggettato all'imposta societaria nel proprio Paese e se è residente in uno Stato membro Ue.

#### **Interessi**

Gli interessi sui mutui pagati a beneficiari non residenti sono assoggettati alla ritenuta del 26%. È prevista un'esenzione da ritenuta per i prestiti a M/L termine concessi a soggetti italiani da banche o assicurazioni residenti nella UE o da investitori istituzionali esteri, anche se privi di soggettività tributaria, di Paesi che consentono lo scambio di informazioni.

Gli interessi pagati a persone giuridiche non residenti sono esenti se derivanti da titoli di Stato, obbligazioni emesse da banche o società quotate se pagati a: enti od organismi istituzionali esteri anche privi di soggettività tributaria di Paesi che consentono lo scambio di informazioni, investitori istituzionali esteri, anche se privi di soggettività tributaria di Paesi che consentono lo scambio di informazioni.

#### **Royalties**

Le royalties pagate da società italiane a non-residenti sono soggette ad una ritenuta a titolo definitivo, applicata all'aliquota del 30%, comunque riducibile nel caso di un eventuale AFB.

Inoltre, se le società non residenti hanno una stabile organizzazione in Italia, le royalties prodotte tramite tale stabile organizzazione saranno incluse nel reddito di quest'ultima ma saranno esenti dalla ritenuta. (art 25 DPR 600/73)

### **17- QUALE METODOLOGIA DI VALUTAZIONE NEL CALCOLO DELLE RIMANENZE O DELLE SCORTE?**

In Italia le giacenze di magazzino sono valutate al minore tra il costo e il valore di mercato. Nella determinazione del costo, viene solitamente utilizzato il metodo LIFO a scatti, pur essendo ammessi anche il FIFO, il costo medio ponderato, ecc.

I semilavorati sono valutati in base alla percentuale del valore completato.

In ogni caso, vale sempre la regola del prudente apprezzamento dell'Amministratore per quei beni di difficile oggettiva valutazione.

### **18- COME SONO TASSATE LE PERSONE FISICHE RESIDENTI?**

#### **Soggettività fiscale**

Una persona fisica è considerata residente in Italia se:

1. è registrata all'anagrafe;
2. se, pur non essendo iscritta, ha il domicilio nello Stato, ha cioè stabilito la sede principale dei suoi affari od interessi, ovvero la residenza, nello Stato (ha in Italia la sua dimora abituale, cioè il luogo nel quale normalmente si trova).

Una persona fisica, residente o non residente (inclusi i soci di una società di persone, i soci delle società di capitale che hanno optato per il regime di trasparenza e gli imprenditori individuali), è assoggettata all'IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche).

#### **Aliquote**

Le attuali aliquote IRPEF sono le seguenti:

<b>Reddito imponibile</b> €	<b>Aliquota</b> <b>IRE</b>
0 – 15.000	23%



15.000 – 28.000	27%
28.000 – 55.000	38%
55.000 – 75.000	41%
Oltre 75.000	43%

Oltre all'IRPEF le persone fisiche sono assoggettate all'addizionale regionale, con aliquota che va da un minimo dello 0,9% ad un massimo dell'1,4%, ed all'addizionale comunale che può essere deliberata da ogni comune con un limite massimo dello 0,5%.

Nessuna tassazione si applica a coloro che si trovano nella seguente condizione:

- redditi da pensione fino a 7.500 Euro
- redditi da lavoro dipendente fino a 8.000 Euro
- redditi assimilati a lavoro dipendente, redditi occasionali di lavoro autonomo e commerciali fino a 4.800 Euro
- redditi da terreni fino a 500 Euro
- redditi da fabbricati adibiti ad abitazione principale.

I contribuenti che svolgono impresa o libera professione possono anche essere assoggettati all'IRAP.

#### **Detrazioni e agevolazioni**

Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta entrano comunque in gioco gli altri oneri deducibili e le detrazioni d'imposta per carichi di famiglia, spese sanitarie, mutui prima casa e polizze infortuni e vita, spese veterinarie, funebri, frequenza asili nido, tasse universitarie, erogazioni liberali, abbonamenti a trasporti pubblici, ecc.

I coniugi possono decidere di presentare la dichiarazione modello 730 congiunta, ma questo non è previsto per gli altri membri della famiglia.

È previsto un credito d'imposta per ogni figlio o per il coniuge a carico. Ci sono, inoltre, precise disposizioni che definiscono quando alcuni parenti possono essere considerati "a carico".

#### **Imposta di successione e sulle donazioni**

L'imposta viene applicata sui trasferimenti di beni (anche situati all'estero) per successione o per donazione e versata dagli eredi, dai legatari o dai beneficiari.

Le aliquote sono applicate a seconda del valore imponibile del bene:

<i>Ammontare dell'eredità</i> €	<b>Categoria dell'erede</b>		
	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>
0 – 1.000.000	0	6	8
Oltre 1.000.000	4	6	8

Le categorie sono le seguenti:

- I coniugi, ascendenti e discendenti in linea diretta;
- II altri tipi di parentela fino al quarto grado, in linea collaterale al terzo;
- III tutte le altre persone.

#### **Pensione, previdenza sociale e politica sanitaria nazionale**

L'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS) è il principale ente previdenziale italiano, presso cui debbono essere obbligatoriamente assicurati tutti i lavoratori dipendenti del settore privato, oltre ad alcune categorie di lavoratori del settore pubblico e alla maggior parte dei lavoratori autonomi.

L'assistenza sociale fornisce vantaggi per i disoccupati, per le malattie e per la maternità, gli incidenti sul lavoro e per le malattie associate al lavoro, così come per la vecchiaia, l'invalidità e per le pensioni di servizio e per gli assegni familiari.

I contributi dei lavoratori vengono dedotti alla sorgente dai loro stipendi lordi dal loro datore di lavoro che paga circa il 2/3 dei contributi pensionistici, mentre il rimanente terzo viene pagato dal lavoratore. La totale contribuzione standard dell'assistenza sociale si aggira intorno al 10% del salario lordo, mentre la contribuzione dei datori di lavoro è di circa il 35% di uno stipendio del lavoratore (facendo un totale di circa il 45%).

Esistono differenti aliquote di contribuzioni per i lavoratori nell'industria, nel commercio e nell'agricoltura e per gli operai, per gli impiegati e per i dirigenti, che ricevono anche benefici differenti.

I lavoratori autonomi devono registrare e pagare i contributi o ad una organizzazione separata (chiamata Cassa) che è un fondo di previdenza sociale allegata alla loro professione o direttamente all'INPS. I lavoratori autonomi che pagano i contributi alla loro propria cassa comprendono gli architetti, i ragionieri, gli avvocati, gli ingegneri, i geometri, i medici specialisti ed altri professionisti indipendenti che ciascuno ha una differente aliquota di contributi

## **19- IN QUALI OBBLIGHI FISCALI INCORRONO I PRESTATORI DI LAVORO STRANIERI? QUANDO SONO CONSIDERATI RESIDENTI?**

### **Soggettività fiscale**

Gli stranieri che lavorano in Italia sono considerati residenti se per la maggior parte del periodo fiscale sono registrati presso l'anagrafe oppure se risiedono o sono domiciliati entro il territorio dello Stato.

Un residente italiano è soggetto all'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF), relativamente al reddito complessivo.

I contribuenti possono anche essere assoggettati all'IRAP.

### **Aliquote**

Le attuali aliquote IRPEF sono le seguenti:

<i>Reddito imponibile €</i>	<i>Aliquota IRE</i>
0 – 15.000	23%
15.000 – 28.000	27%
28.000 – 55.000	38%
55.000 – 75.000	41%
Oltre 75.000	43%

Oltre all'IRPEF le persone fisiche sono assoggettate all'addizionale regionale, con aliquota che va da un minimo dello 0,9% ad un massimo dell'1,4%, ed all'addizionale comunale che può essere deliberata da ogni comune con un limite massimo dello 0,5%.

Nessuna tassazione si applica a coloro che si trovano nella seguente condizione:

- redditi da pensione fino a 7.500 Euro
- redditi da lavoro dipendente fino a 8.000 Euro
- redditi assimilati a lavoro dipendente, redditi occasionali di lavoro autonomo e commerciali fino a 4.800 Euro
- redditi da terreni fino a 500 Euro
- redditi da fabbricati adibiti ad abitazione principale.

I contribuenti che svolgono impresa o libera professione possono anche essere assoggettati all'IRAP.

### **Detrazioni e agevolazioni**

In genere, le perdite e le spese sono deducibili nella misura in cui vengono sostenute per lo svolgimento di un'attività. Le spese di natura privata o domestica sono indeducibili. Le perdite d'impresa possono essere riportate in avanti, ma non indietro, per i cinque anni successivi.

I coniugi possono presentare una dichiarazione congiunta, mentre gli altri membri della famiglia devono presentare dichiarazioni separate.

#### **Imposta di successione e sulle donazioni**

I non-residenti sono assoggettati all'imposta di successione e di donazione solo nel caso di beni situati in Italia.

#### **Pensione, previdenza sociale e politica sanitaria nazionale**

L'Italia ha una vasta rete di accordi in materia di previdenza sociale, la maggior parte dei quali prevedono l'esenzione dai contributi al sistema di previdenza italiano per gli stranieri che lavorano temporaneamente in Italia, a condizione che mantengano la loro partecipazione al sistema sanitario del paese d'origine.

L'Italia ha firmato questo tipo di accordi con: Argentina, Australia, Austria, Brasile, Canada, Messico, Norvegia, Stati Uniti, Svezia, Svizzera, Tunisia, Unione Europea (accordi multilaterali) e Venezuela.

#### **Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia (articolo 24 - bis Dpr 917/86)**

Le persone fisiche che per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta su dieci precedenti, trasferiscono la propria residenza in Italia, possono optare per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dei redditi prodotti all'estero. L'agevolazione non si applica alle plusvalenze derivanti dalla vendita di quote di partecipazioni qualificate di società, realizzate nei primi cinque periodi d'imposta successivi al trasferimento. Detta imposta sostitutiva è pari a 100.000 Euro per il contribuente e 25.000 Euro per ogni familiare convivente, per ogni periodo d'imposta. Il versamento avviene in unica soluzione entro la data prevista per il saldo delle imposte sui redditi. Tuttavia detta opzione è esercitabile solo dopo aver ottenuto risposta favorevole ad istanza di interpello. L'agevolazione ha una durata massima di 15 anni, ma può essere revocata in qualsiasi momento. Il contribuente ha la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più stati esteri.

#### **Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno d'Italia (art 24-ter Dpr 917/86)**

Le persone fisiche, titolari di pensione erogata da soggetti esteri, che non siano state residenti in Italia nei cinque periodi d'imposta precedenti, che trasferiscono la propria residenza in un comune con popolazione non superiore a 20.000 abitanti, situato nel territorio delle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia possono optare per l'assoggettamento di tutti i propri redditi di fonte estera ad un'imposta sostitutiva del 7% all'anno.

Il versamento avviene in unica soluzione entro la data prevista per il saldo delle imposte sui redditi. Tuttavia detta opzione è esercitabile solo dopo aver ottenuto risposta favorevole ad istanza di interpello. L'agevolazione ha una durata massima di 15 anni, ma può essere revocata in qualsiasi momento. Il contribuente ha la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più stati esteri.

#### **Incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero (art 44 D.L. 78/2010 art 44)**

I docenti e ricercatori residenti all'estero, in possesso di titolo di studio universitario od equiparato, ed in possesso di documentata attività di ricerca e docenza presso università, o centri di ricerca pubblici o privati, che vengono a svolgere detta attività in Italia, acquisendo la residenza nel territorio dello Stato, beneficiano sui redditi di lavoro dipendente l'esclusione del 90% della base imponibile.

Detta agevolazione ha la durata di quattro periodi d'imposta.

#### **Regime speciale per lavoratori impatriati (art 16 D.lgs 147/2015)**

I lavoratori dipendenti e i lavoratori autonomi, residenti all'estero, che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato, beneficiano di una riduzione del corrispondente reddito imponibile del 50%.

Si ha diritto all'agevolazione se i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi d'imposta precedenti e si impegnano a permanere in Italia per almeno due anni; l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano. Per i soli lavoratori dipendenti inoltre è necessario che il lavoro venga svolto presso un'impresa residente nel territorio dello Stato; i lavoratori devono rivestire ruoli direttivi oppure sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Il comma 2 dell'articolo 16 estende l'agevolazione, senza che siano loro richiesti i requisiti sopra esposti, ai cittadini, sia europei che extra Ue, in possesso di titolo di laurea ma che abbiano svolto attività di lavoro dipendente o lavoro autonomo, fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, oppure che hanno svolto l'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più conseguendo una laurea o specializzazione post lauream. L'agevolazione si applica per cinque periodi d'imposta.

## **20- TERMINI PER IL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE: L'ANNO FISCALE IN ITALIA**

Il sistema è basato sull'autoliquidazione. Il bilancio di una società deve essere approvato dagli azionisti entro 120 giorni dalla fine dell'anno fiscale o, in alcuni casi, entro 180 giorni (nel caso di bilanci consolidati).

Le società devono presentare la dichiarazione entro la fine del decimo mese dalla fine dell'anno finanziario (in genere entro il 31 ottobre). L'IRES e l'IRAP vanno pagate entro il 30° giorno del sesto mese dalla fine dell'anno finanziario, tranne ove diversamente stabilito.

Sono previsti due anticipi nella misura del 100% delle imposte pagate l'anno precedente prima della fine dell'anno finanziario. Il primo pagamento è pari al 40% e va pagato insieme ai saldi dell'anno precedente ed il secondo deve corrispondere al 60% da pagarsi entro la fine dell'undicesimo mese dell'esercizio.

Le seguenti sanzioni si applicano in caso di ritardo nella presentazione della dichiarazione:

- (1) Per un ritardo inferiore a 90 giorni la sanzione ammonta a 25,8 Euro in autotutela;
- (2) Oltre 90 giorni di ritardo equivalgono ad una mancata presentazione della dichiarazione. La sanzione ammonta ad una percentuale compresa tra il 120% ed il 240% dell'imposta dovuta, con un importo minimo di 258 Euro da versare.
- (3) Il ritardo nel pagamento delle imposte viene sanzionato con multe pari al 30% del pagamento dovuto. La sanzione viene ridotta ad 1/9 se il pagamento viene effettuato entro 90 giorni. La sanzione viene ridotta ad 1/8 se il pagamento viene effettuato entro la data della presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui il pagamento doveva essere effettuato. La sanzione viene ridotta ad 1/7 se il pagamento viene effettuato entro la data della presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo a quello in cui il pagamento doveva essere effettuato. La sanzione viene ridotta ad 1/6 se il pagamento viene effettuato oltre la data della presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo a quello in cui il pagamento doveva essere effettuato.

Inoltre, i pagamenti in ritardo sono assoggettati ad interesse all'aliquota annua del 1,5%, oppure pari all'interesse legale nel caso di ravvedimento.

## **21- I CONTRIBUENTI POSSONO CONCORDARE IN ANTICIPO IL LORO TRATTAMENTO FISCALE?**

In Italia, il contribuente può teoricamente concordare preventivamente con le autorità competenti il trattamento fiscale di una transazione, prima che questa venga posta in essere. Tuttavia, le autorità non sono obbligate a rilasciare risoluzioni preventive, anzi, ne scoraggiano la pratica (visti i tempi lunghi). E' stata prevista per talune operazioni (qualificazione fiscale di

spese di pubblicità e rappresentanza, transazioni per interposta persona, operazioni con residenti dei paradisi fiscali, operazioni rientranti nell'ambito di applicazione della norma anti-elusiva, quali fusioni, scissioni e conferimenti sia nazionali che comunitari, scambi di partecipazioni, trasformazioni, liquidazioni volontarie, cessioni di crediti e di eccedenze d'imposta, operazioni, incluse le valutazioni, inerenti a partecipazioni o altre attività finanziarie, ecc.) l'introduzione del cosiddetto "ruling" ("diritto di interpello"), ad oggi peraltro di scarsa praticità considerati i tempi di risposta.

Per fattispecie diverse da quelle dianzi enunciate è possibile accedere all'interpello "ordinario" di cui all'art. 11 L 212 del 27 luglio 2000.

## **22- QUALI INCENTIVI E SGRAVI FISCALI SONO CONCESSI DAL GOVERNO ITALIANO?**

### **Incentivi agli investimenti (Sabatini ter)**

Anche per l'anno 2019 il Governo ha rifinanziato il fondo per la concessione, da parte del Mise, di un contributo destinato all'acquisto di macchinari, impianti, attrezzature, hardware, ecc.

È necessario che vi sia un finanziamento, sia bancario che in leasing concesso da enti convenzionati con il Ministero, il quale interverrà con un contributo a copertura degli interessi.

Il credito non è applicabile alle società che svolgono attività finanziarie od assicurative o nei settori del carbone, dell'acciaio o delle fibre sintetiche.

### **Iperammortamento - Legge 205/2017 art. 1 commi da 29 a 36**

Per l'anno 2019 a favore dei titolari di reddito d'impresa e lavoratori autonomi, che eseguono investimenti per qualificate tipologie di beni materiali strumentali nuovi, ad alto contenuto tecnologico (esempio macchinari ad intelligenza artificiale tra loro interconnesse), elencati in apposito allegato contenuto nella legge, a condizione che entro il 31/12/2019 il relativo ordine formulato sia stato accettato dal venditore e che, inoltre, sia stato eseguito il pagamento per acconti per almeno il 20% del costo d'acquisto, è prevista un'agevolazione consistente nel riconoscimento in dichiarazione dei redditi di un maggior costo fiscale pari ad una maggiorazione della quota di ammortamento prevista dalla legge. La misura della maggiorazione della quota di ammortamento è pari al 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di Euro; 100% per gli investimenti oltre i 2,5 milioni di Euro; fino a 10 milioni di Euro, 50% per gli investimenti oltre i 10 milioni e fino a 20 milioni di Euro.

Per l'anno 2019, con le stesse modalità viste più sopra, è stato esteso il beneficio anche per i beni immateriali funzionali al perfezionamento tecnologico come da normativa "Industria 4.0", di cui all'allegato "B" della legge di bilancio 2017 e successive integrazioni. In questo caso il superammortamento è pari al 40% della quota annuale di ammortamento base.

### **Bonus Formazione (legge 205/2017, art. 1, comma 46 e segg.)**

Finalità dell'agevolazione è quella di favorire le imprese ad investire nella formazione del personale dipendente all'uso delle tecnologie previste dal piano nazionale Impresa 4.0. Il bonus consiste nel riconoscimento di un credito d'imposta, nel limite massimo annuale di 300 mila Euro, pari al 50% delle spese sostenute dalle piccole imprese e del 40% delle spese sostenute dalle medie imprese. Per le grandi imprese viene riconosciuto il 30% del costo sostenuto con un limite massimo di 200 mila Euro.

### **Ricerca & sviluppo (Legge 190/14, articolo 1, comma 35)**

Dal 1° gennaio 2020 è disponibile un credito d'imposta per R&S applicabile alle spese ammissibili che varia dal 6% al 45%.

Compete a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/2020. Esso è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 5 milioni di Euro con un minimo di Euro 30.000. Tali spese devono essere certificate da un revisore dei conti.

Esso è fruibile solo in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta a quello in cui sono stati sostenuti i costi per le attività di ricerca e sviluppo. Essa è pari al 50% dei costi del

personale interno impiegato nelle attività di R&S, o del 25% degli altri costi, calcolato sul surplus rispetto alla media dei tre anni precedenti a quello in cui si è sostenuto il costo.

#### **Credito d'imposta per l'assunzione di nuovi dipendenti (Decreto dignità)**

È previsto per gli anni 2019 e 2020 la proroga del bonus assunzioni giovani al di sotto dei 35 anni d'età. Esso consiste, per ogni nuova assunzione a tempo indeterminato, di un bonus per sgravi contributivi di 3.000 Euro annui per tre anni.

Sono previsti inoltre ulteriori specifiche agevolazioni per:

- giovani Neet, compresi tra 18 e 30 anni;
- incentivo occupazione nel mezzogiorno per giovani di età compresa tra i 16 e 35 anni, consistente in sgravi contributivi;
- incentivo occupazione giovani eccellenze, consistente in un esonero contributivo fino a 8000 Euro annui, per coloro che, sotto i trent'anni si sono laureati con votazione pari a 110 e lode tra il 1/1/2018 e il 30/6/2019; oppure sotto i 34 anni se tra l'1/1/2018 ed il 30/6/2019 hanno conseguito un dottorato di ricerca;
- esonero contributivo alternanza scuola lavoro per assunzioni tra il 1/1/2019 e 31/12/2019, fino a 3.000 euro annue, per 36 mesi massimo a favore delle imprese che assumono giovani sotto i trent'anni che hanno svolto apprendistato o alternanza scuola lavoro presso la ditta stessa.

L'Agenzia nazionale per le politiche attive del lavoro ha istituito un nuovo incentivo (cosiddetto IO Lavoro). Per i datori di lavoro privati che, tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2020, assumono a tempo indeterminato giovani tra i 16 e i 24 anni oppure oltre i 25 anni purché privi di impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi. Tale incentivo consiste nell'esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro per un periodo di 12 mesi con un limite massimo di 8.060 Euro.

#### **Incentivi speciali per specifiche aziende/aree**

Per incoraggiare la creazione di aziende in specifiche aree industriali o regionali sono stati introdotti incentivi fiscali, anche se le norme non sono ancora state fissate.

### **23- L'ITALIA HA CONCLUSO A.F.B. (ACCORDI FISCALI BILATERALI) CON ALTRI STATI? TAVOLA DELLE RITENUTE FISCALI**

Le seguenti aliquote si applicano a dividendi, interessi e royalties ricevute da residenti dei Paesi che hanno firmato accordi fiscali con l'Italia.

	<i>Dividendi</i> %	<i>Interessi</i> %	<i>Royalties</i> %
<i>Stati non firmatari</i>	1,2/26	12,5/26	22,5
<i>Stati con AFB</i>			
Albania	10	0/5	5
Algeria	15	0/15	5/15
Arabia Saudita	5/10	0/5	10
Argentina	15	0/20	10/18
Armenia	5/10	0/10	7
Australia	15	0/10	10
Austria	0/15	0/10	0/10
Azerbaijan	10	0/10	5/10
Bangladesh	10/15	0/10/15	10
Barbados	5/15	0/5	5
Belgio	0/15	0/10	0/5
Bielorussia	5/15	0/8	6
Bosnia Erzegovina	10	10	10
Brasile	15	0/15	15/22,5
Bulgaria	0/10	0	0/5
Canada	5/15	0/10	0/5/10

Cile	5/10	5/15	5/10
Cina	10	0/10	7/10
Cipro	0/15	0/10	0
Congo	8/15	0	10
Corea	10/15	0/10	10
Costa d'Avorio	15	0/15	10
Croazia	15	0/10	5
Danimarca	0/15	0/10	0/5
Equador	15	0/10	10
Egitto	26	0/25	15
Emirati Arabi Uniti	5/15	0	10
Estonia	0/5/15	0/10	0/5/10
Etiopia	10	0/10	20
Filippine	15	0/10/15	15/22,5
Finlandia	0/10/15	0/15	0/5
Francia	0/5/15	0/10	0/5
Georgia	5/10	0	0
Germania	0/10/15	0/10	0/5
Ghana	5/15	10	10
Giappone	10/15	10	10
Giordania	10	0/10	10
Grecia	0/15	0/10	0/5
Hong Kong	10	0/12,5	15
India	15/25	0/15	20
Indonesia	10/15	0/10	10/15
Irlanda	0/15	0/10	0
Islanda	5/15	0	5
Israele	10/15	10	0/10
Kazakistan	5/15	0/10	10
Kirghizistan	15	0	0
Kuwait	0/5	0	10
Lettonia	0/5/15	0/10	0/5/10
Libano	5/15	0	0
Lituania	0/5/15	0/10	0/5/10
Lussemburgo	0/12	0/10	0/10
Macedonia	5/15	0/10	0
Malesia	10	0/15	15/22,5
Malta	0/15	0/10	0/10
Marocco	10/15	0/10	5/10
Mauritius	5/15	0/26	15
Messico	15	0/15	0/15
Moldavia	5/15	5	5
Mongolia	5/15	0/10	5
Montenegro	10	10	10
Mozambico	15	0/10	10
Norvegia	15	0/15	5
Nuova Zelanda	15	0/10	10
Oman	5/10	0/5	10
Paesi Bassi	0/5/10/15	0/10	0/5
Pakistan	15/25	26	22,5
Panama	5/10	0/5/10	10
Polonia	0/10	0/10	0/10
Portogallo	0/15	0/15	0/12
Qatar	5/15	0/5	5
Regno Unito	0/5/15	0/10	0/8
Repubblica Ceca	0/15	0	0/5
Repubblica Slovena	0/15	0	0/5
Romania	0/5	0/5	0/5

Russia	5/10	10	0
San Marino	0/15	0/13	0/10
Senegal	15	0/15	15
Serbia	10	10	10
Singapore	10	0/12,5	15/20
Siria	5/10	10	18
Slovenia	0/5/15	0/10	0/5
Spagna	0/15	0/12	0/4/8
Sri Lanka	15	0/10	10/15
Stati Uniti	0/5/15	0/10	0/5/8
Sudafrica	5/15	0/10	6
Svezia	0/10/15	0/15	0/5
Svizzera	0/15	0/12,5	0/5
Taiwan	10	10	10
Tajikistan	15	0	0
Tanzania	10	15	15
Thailandia	15/20	0/10/26	5/15
Trinidad e Tobago	10/20	10	0/5
Tunisia	15	0/12	5/12/16
Turchia	15	15	10
Turkmenistan	15	0	0
Ucraina		5/15	0/10 7
Uganda	15	0/10	10
Ungheria	0/10	0	0
Uzbekistan	10	0/5	5
Venezuela	10	0/10	7/10
Vietnam	5/10/15	0/10	7,5/10
Zambia	5/15	0/10	10

Sono stati inoltre firmati Accordi di scambio di informazioni fiscali (TIEA) con: Andorra, Bermuda, Città del Vaticano, Costa Rica, Gibilterra, Guernsey, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Cook, Jersey, Liechtenstein, Monaco, Turkmenistan,