



COMMISSIONE EUROPEA

DIREZIONE GENERALE

FISCALITÀ E UNIONE DOGANALE

Fiscalità diretta, coordinamento fiscale, analisi economica e valutazione

Affari giuridici - fiscalità diretta

Avviso di ricevimento e informazioni sulla prearchiviazione di una denuncia multipla relativa a una presunta violazione, da parte della Spagna, delle norme dell'UE sulla libera circolazione dei capitali

Numero di riferimento: CHAP(2021)1080

Nel 2021 la Commissione europea ha ricevuto numerose denunce riguardanti un regime fiscale spagnolo applicabile ai redditi derivanti dalla locazione di beni immobili da parte di contribuenti non residenti provenienti da paesi terzi (ossia persone fiscalmente residenti in paesi diversi dagli Stati membri dell'Unione europea (UE)). Le denunce ricevute sostengono che tale regime fiscale violerebbe la libertà dei movimenti di capitali (articolo 63 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, TFUE) per i seguenti motivi.

- I contribuenti non residenti provenienti da paesi terzi non possono dedurre le spese correlate ai redditi e sostenute ai fini della locazione dei loro beni in Spagna, mentre i contribuenti residenti in Spagna o in altri Stati membri dell'Unione hanno il diritto di detrarre tali spese.
- Essi sono soggetti a un'aliquota d'imposta del 24 %, mentre i contribuenti non residenti degli Stati membri dell'UE sono soggetti a un'aliquota del 19 %.
- Infine, sono tenuti a dichiarare tale reddito trimestralmente e a presentare un modulo di dichiarazione fiscale per ogni immobile.

La Commissione ha protocollato suddette denunce con il numero di riferimento CHAP(2021)1080. In considerazione del gran numero di denunce ricevute al riguardo, della necessità di rispondere rapidamente e informare gli interessati, nonché dell'interesse pubblico potenzialmente più ampio della questione sollevata dai denunciatori, la Commissione ha deciso di pubblicare la presente comunicazione sul suo sito web Europa allo scopo di accusare ricevuta delle lettere e informare i mittenti dei risultati dell'esame di queste ultime da parte dei servizi della Commissione.

I servizi della Commissione trattano tutte le denunce in modo confidenziale. Solo nel caso in cui un denunciante abbia optato per un trattamento non riservato, i servizi della Commissione saranno autorizzati a divulgarne l'identità, e le informazioni che avrà comunicato, alle autorità dello Stato membro contro il quale è stata presentata la denuncia. Per dar seguito alla denuncia i servizi della Commissione potrebbero tuttavia trovarsi nella necessità di rivelare l'identità dei denunciatori.

In relazione al trattamento della denuncia si applica [l'informativa sulla privacy](#).

La Commissione ha esaminato la denuncia multipla alla luce della legislazione dell'Unione Europea applicabile e in linea con le norme e le priorità di attuazione enunciate nella [Comunicazione della Commissione "Diritto dell'Unione Europea: risultati migliori attraverso una migliore applicazione"](#).

A seguito di un esame delle accuse dei denunciati, la Commissione non **ha potuto riscontrare alcuna violazione della legislazione dell'UE** per i seguenti motivi.

Osservazioni generali sull'applicazione degli articoli 63 e 64 TFUE

L'articolo 63 TFUE estende la libera circolazione dei capitali ai paesi terzi: i contribuenti non residenti provenienti da paesi terzi possono pertanto chiedere di essere trattati come contribuenti non residenti provenienti da Stati membri dell'Unione che si trovino in situazioni oggettivamente comparabili. Tuttavia, l'articolo 64 TFUE consente agli Stati membri di applicare ai contribuenti non residenti provenienti da paesi terzi le restrizioni in vigore alla data del 31 dicembre 1993.

Di conseguenza, la questione è se il regime fiscale in esame esistesse già nel 1993.

La Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE)¹ ha inoltre stabilito, in merito alle modifiche della legislazione in vigore nel 1993 e ai fini dell'articolo 64 TFUE, che *una disposizione che sia sostanzialmente identica alla legislazione anteriore, o che si limiti a ridurre o a eliminare ostacoli all'esercizio dei diritti e delle libertà previsti dal diritto dell'Unione esistenti nella legislazione precedente, beneficerà della deroga.*

Di conseguenza, la Commissione ha vagliato se la normativa attuale sia sostanzialmente identica a quella in vigore al 31 dicembre 1993, o se le eventuali modifiche successive siano state limitate alla riduzione o all'eliminazione degli ostacoli alla libera circolazione dei capitali. Se così fosse, la normativa rientrerebbe nella deroga di cui all'articolo 64 TFUE.

Limitazione della deducibilità dei costi connessi alla locazione di beni immobili

La prima questione sollevata nella denuncia multipla riguarda il calcolo della base imponibile corrispondente alla locazione di un bene immobile. Il Real Decreto Legislativo 5/2004, del 5 marzo, che approva la rifusione della legge relativa all'imposta sul reddito dei non residenti (IRNR), articolo 24, paragrafo 1, stabilisce che la base imponibile è l'importo lordo dei redditi percepiti, senza deduzione di spese. Il testo consolidato del decreto in lingua spagnola è disponibile [qui](#).

Il 31 dicembre 1993 la legislazione in vigore era la legge 18/1991, del 6 giugno, relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'articolo 18 prevedeva che la base imponibile dei contribuenti non residenti per i redditi ottenuti in Spagna fosse l'importo lordo percepito, senza deduzione di spese. Il testo della legge in lingua spagnola è disponibile [qui](#).

Pertanto, la normativa attualmente in vigore è sostanzialmente identica a quella in vigore al 31 dicembre 1993 e la Spagna può continuare ad applicarla, anche se può costituire una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 64 TFUE.

¹ Sentenza della Corte del 10 aprile 2014, causa C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, punto 48, e sentenza della Corte del 20 settembre 2018, causa C-685/16, EV, punto 75.

I contribuenti non residenti provenienti dagli Stati membri dell'UE, ai quali non si applica la deroga di cui all'articolo 64 TFUE, possono dedurre, nel calcolo della loro base imponibile, le spese connesse alla locazione dell'immobile, conformemente all'articolo 24, paragrafo 6 -1^a, lettera a), dell'IRNR.

Aliquota d'imposta applicabile

La seconda questione sollevata riguarda l'aliquota d'imposta applicabile a tali redditi percepiti da contribuenti non residenti provenienti da paesi terzi. Tale percentuale è fissata al 24 % all'articolo 25, paragrafo 1, lettera a), dell'IRNR. In tal caso, la restrizione deriverebbe dalla differenza di aliquota fiscale applicabile ai contribuenti residenti. La legge n. 35/2006, del 28 novembre, relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche, fissa al 19 % l'aliquota minima, conformemente alla scala di aliquote applicabile ai contribuenti residenti di cui agli articoli 63 e 65.

Il 31 dicembre 1993 la legge 18/1991 stabiliva le seguenti aliquote d'imposta:

- 25 % per i contribuenti non residenti (articolo 19, paragrafo 1, lettera a);
- aliquota minima del 20 % per i contribuenti residenti (articolo 74).

Come si vede, la differenza di trattamento tra contribuenti residenti e contribuenti non residenti è oggi sostanzialmente identica a quella esistente al 31 dicembre 1993. La differenza tra aliquote ammonta ad un massimo di 5 punti percentuali nel caso i cui si applichi l'aliquota più bassa ai contribuenti residenti. Come indicato in precedenza, l'articolo 64 TFUE si applica anche qualora le norme siano state modificate, ma la legislazione sia sostanzialmente identica a quella vigente al 31 dicembre 1993. Di conseguenza, la Spagna può applicare tali norme anche se possono costituire una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

L'attuale aliquota d'imposta applicabile ai contribuenti non residenti provenienti da Stati membri dell'UE diversi dalla Spagna, ai quali non è applicabile la deroga di cui all'articolo 64 TFUE, è del 19 % ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 1, lettera a), dell'IRNR. Corrisponde quindi all'aliquota minima applicabile ai contribuenti residenti ed è inferiore a quella applicabile ai contribuenti non residenti provenienti da paesi terzi (24 %).

Obblighi di dichiarazione

La terza questione sollevata nella denuncia multipla riguarda l'obbligo di presentare dichiarazioni fiscali per i redditi derivanti dalla locazione di beni immobili su base trimestrale anziché annuale come per i fiscalmente residenti in Spagna (e in altri Stati membri dell'UE). L'ordinanza EHA/3316/2010, del 17 dicembre, articolo 5, lettera b), obbliga i contribuenti non residenti che percepiscono redditi da locazione di beni a presentare la dichiarazione ogni tre mesi per ciascun immobile.

Il 31 dicembre 1993 l'obbligo di presentare una dichiarazione è stato stabilito nell'ordinanza del 31 gennaio 1992, disponibile in spagnolo [qui](#).

Ai sensi dell'articolo quattro di tale ordinanza, la dichiarazione dei redditi doveva essere presentata mensilmente. La dichiarazione presentata dal rappresentante fiscale o dai condebitori in solido poteva essere presentata su base trimestrale. Per contro, i contribuenti residenti presentano una dichiarazione annuale dopo la fine dell'esercizio fiscale, nei periodi approvati dal ministero delle Finanze con ordinanza HAC/248/2021 del 16 marzo, articolo 8, disponibile in spagnolo [qui](#).

Ancora una volta, la differenza di trattamento tra contribuenti residenti e contribuenti non residenti era sostanzialmente identica o può addirittura essere stata ridotta. Come indicato in precedenza, la deroga di cui all'articolo 64 TFUE si applica anche qualora le norme siano state modificate, ma i) la legislazione sia sostanzialmente identica a quella vigente al 31 dicembre 1993 o ii) implichi una riduzione delle restrizioni esistenti. Di conseguenza, la Spagna può applicare tali norme anche se possono costituire una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

Conclusioni

Alla luce delle considerazioni di cui sopra, la Commissione ha concluso che il diritto dell'UE non è stato violato e pertanto la denuncia multipla CHAP(2021)1080 può essere archiviata.

Tuttavia, qualora i denunciati dispongano di nuovi elementi che indichino che la Spagna ha commesso una violazione del diritto dell'Unione non contemplata dalla valutazione di cui sopra, sono invitati a inviare tali informazioni entro quattro settimane dalla data di pubblicazione del presente avviso. Le informazioni possono essere trasmesse al seguente indirizzo: taxud-unit-d3@ec.europa.eu

In caso di mancato ricevimento di nuove informazioni entro questo termine o se i nuovi elementi non inducono ad una conclusione diversa, la Commissione può decidere di archiviare il caso.