



Tassazione degli immobili posseduti in Spagna da non residenti, senza una stabile organizzazione.



Spunti di riflessione

Introduzione. Una recente modifica normativa relativa alle scadenze per la presentazione del modello 210 (Ordinanza HAC/56/2024 del 25 gennaio), utilizzato per dichiarare alcuni redditi ottenuti da non residenti, compresi quelli immobiliari, ci offre l'opportunità di fornire una panoramica dei principali obblighi fiscali che si applicano ai non residenti, senza stabile organizzazione, che possiedono immobili in Spagna.

I.- IMPOSTE RELATIVE ALLA TITOLARITÀ DELL'IMMOBILE

a) Imposta sul reddito dei non residenti (IRNR)

L'IRNR si applica ai redditi ottenuti in territorio spagnolo da persone fisiche o giuridiche non residenti (*Regio Decreto Legislativo 5/2004, del 5 marzo, che approva il testo rivisto della Legge sull'Imposta sul Reddito dei Non Residenti - LIRNR*). Nel caso di proprietà di beni immobili, è possibile generare di fatto tre tipi di redditi in Spagna, due per la semplice titolarità dell'immobile ed uno eventuale legato al trasferimento della proprietà, che verrà spiegato più avanti.

1

Ciò non esclude che il non residente debba dichiarare questi redditi anche nel suo Stato di residenza fiscale ed eventualmente pagare le imposte anche lì. Questo è possibile perché nella maggior parte delle Convenzioni o dei Trattati contro la doppia imposizione firmati tra la Spagna ed altri Stati, di solito si prevede che "i redditi derivanti da beni immobili... possono essere assoggettati a tassazione nello Stato contraente in cui è situato l'immobile". Ovviamente, in virtù di queste Convenzioni, il non residente può dedurre nel proprio Paese, in tutto o in parte, l'imposta sui redditi pagata in Spagna, proprio per evitare la doppia imposizione.

Vediamo ora le due principali tipologie di redditi che possono esistere, e anche coesistere, nello stesso periodo d'imposta, ovvero nell'anno naturale (1 gennaio-31 dicembre):

1. **Reddito presunto derivante dalla sola titolarità dell'immobile.** La legge spagnola presume, per il semplice fatto di possedere immobili urbani in Spagna, che questi, salvo rare eccezioni, producano un reddito a favore del proprietario, anche se non sono locati (*Art. 85 - Legge 35/2006, del 28 novembre, sull'imposta sul reddito delle persone fisiche - LIRPF*).
 - **Base imponibile:** la base imponibile per il calcolo di quest'imposta è generalmente pari al 2% del valore catastale. Tuttavia, se il valore catastale è stato aggiornato negli ultimi dieci anni, la percentuale

sarà dell'1,1%. Infine, se l'immobile non ha un valore catastale, l'1,1% sarà applicato sul 50% del più alto fra i seguenti valori: a) il prezzo, il corrispettivo o il valore di acquisto dell'immobile; b) il valore dell'immobile accertato dall'Amministrazione ai fini di altre imposte.

- **Aliquota fiscale:**
 - 24% per i residenti al di fuori dell'Unione Europea (UE) o dello Spazio Economico Europeo (SEE).
 - 19% per i residenti dell'UE, dell'Islanda e della Norvegia.

2. Redditi da locazione

- **Reddito imponibile:** il reddito lordo derivante dall'affitto dedotte le spese necessarie per produrlo.
- **Spese deducibili:**
 - Limitata ai soli residenti nell'UE/SEE, che possono dedurre le spese relative alla produzione del reddito (es. riparazioni, interessi sui prestiti, ecc.).
 - Non applicabile ai residenti non UE/SEE.
- **Aliquota fiscale:** come per il reddito presunto (24% o 19% per i residenti in uno stato UE).
- **Riduzione in caso di affitto come residenza principale dell'inquilino:** una volta determinato il reddito netto come differenza tra il reddito lordo e le spese deducibili, i residenti in Spagna hanno diritto ad applicare una riduzione del reddito imponibile compresa tra il 50% e il 90% a seconda del caso previsto dalla Legge sull'Imposta sul Reddito dei Residenti (Art. 23 - LIRPF). Questa riduzione è consentita anche se l'immobile affittato dal residente spagnolo si trova all'estero.

2

Tuttavia, secondo gli attuali criteri dell'Agenzia delle Entrate spagnola, questa riduzione NON è applicabile a un non residente in Spagna che affitti un immobile come residenza principale. Questa visione restrittiva si basa sull'articolo 24.1 della LIRNR, secondo il quale "*la base imponibile corrispondente al reddito che i contribuenti di questa imposta ottengono senza l'intermediazione di una stabile organizzazione sarà costituita dal suo intero ammontare, determinato in conformità alle norme della LIRPF (...) senza l'applicazione delle percentuali di moltiplicazione di cui all'articolo 23.1 di detto testo rivisto, o delle riduzioni*". Anche il Tribunale Economico Amministrativo Centrale (TEAC) ha più volte sostenuto quest'interpretazione dell'Amministrazione tributaria (tra le altre, sentenza n. 1093/2021 del 20 marzo 2024).

Questa situazione genera una evidente discriminazione tra soggetti residenti fiscali in Spagna e residenti in un altro Paese dell'UE, che non è consentita dal diritto dell'Unione. Per questo motivo, la Commissione europea ha avviato una procedura formale di infrazione contro la Spagna (7/3/2019 Messa in mora art. 258 TFUE

MEMO-19-1472). Tuttavia, ad oggi la procedura è ancora aperta e fino a quando non ci sarà una sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, l'AEAT continuerà ad applicare il suo approccio restrittivo. Pertanto, l'unico modo per evitare sanzioni se il non residente vuole beneficiare della riduzione è quello di non applicarla al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi e poi chiedere la rettifica della dichiarazione con il rimborso del maggior importo pagato.

Nel caso in cui l'immobile sia stato in parte affittato e in parte a disposizione del proprietario durante lo stesso esercizio, il contribuente dovrà dichiarare l'affitto presunto calcolato in proporzione ai giorni dell'anno in cui l'immobile è stato a disposizione del proprietario ed il reddito derivante dall'affitto per i giorni in cui l'immobile è stato locato. In questo caso, va ricordato che le spese sostenute (ad esempio IBI, oneri condominiali) potranno essere dedotte solo in proporzione ai giorni in cui l'immobile è stato affittato.

In breve, il semplice fatto di possedere un immobile in Spagna genera un reddito per il non residente. Questo reddito, che matura nel corso dell'anno solare, può essere imputato o presunto se l'immobile non è stato locato, oppure può essere un reddito da locazione dell'immobile, o ancora un mix dei due tipi di reddito, ma salvo casi molto particolari, l'immobile genererà sempre un reddito sul quale il non residente dovrà pagare le imposte in Spagna.

3

b) Imposta sul patrimonio

- **Soggetti passivi:** I non residenti sono soggetti a quest'imposta solo per i beni e i diritti situati in Spagna, cioè per obbligazione reale e non personale.
- **Esenzione:** Esiste un'esenzione fiscale minima che dipende dalla Comunità autonoma in cui si trova il patrimonio, in quanto l'imposta sul patrimonio è un'imposta ceduta dallo Stato centrale alle Comunità autonome.
- **Scaglioni:** tasso progressivo tra lo 0,2% e il 3,5%, ma è necessario verificare se la Comunità Autonoma competente ha approvato un altro scaglione.

c) Imposta sui beni immobili (IBI)

- Si tratta di un'imposta locale che matura per il semplice fatto di essere titolare di un immobile.
- L'importo è fissato nelle ordinanze fiscali di ciascun Comune e dipende dal valore catastale dell'immobile.
- L'IBI matura per tutto l'esercizio fiscale il 1° gennaio di ogni anno, ma il pagamento dipende dal modo in cui il Comune gestisce l'imposta. Alcuni Comuni, ad esempio, consentono il pagamento a rate nel corso dell'anno.

II.- IMPOSTE AL MOMENTO DEL TRASFERIMENTO DELLA PROPRIETÀ

a) Imposta sul reddito dei non residenti (IRNR)

Plusvalenza (o *capital gain*) in caso di trasferimento dell'immobile. In caso di trasferimento dell'immobile, si può generare una plusvalenza che sarà soggetta a tassazione IRNR in Spagna.

- **Base imponibile:** la base imponibile di questa plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore di trasferimento e il valore di acquisto. Questi valori non sono necessariamente il prezzo di cessione ed il prezzo di acquisto dell'immobile, perché la legge consente (o impone) di prendere in considerazione una serie di fattori che diminuiscono il valore di trasferimento rispetto al prezzo o aumentano il valore di acquisto. Ad esempio, per calcolare il valore di trasferimento, è possibile dedurre le spese e le imposte relative alla compravendita. Allo stesso tempo, per determinare il valore di acquisto, si aggiungono al prezzo le spese e le imposte pagate per l'acquisto dell'immobile. Allo stesso tempo, se l'immobile è stato affittato, il valore di acquisto dovrà essere ridotto dell'ammortamento maturato per ogni periodo di locazione.
- **Aliquota fiscale:** 19% per tutti i non residenti.

- Ritenuta per il pagamento dell'IRNR

- Colui che acquista un immobile da un non residente è tenuto a trattenere il 3% del prezzo di vendita ed a versarlo all'Agenzia delle Entrate.
- Questa ritenuta è considerata un pagamento in acconto dell'IRNR per la plusvalenza che si presume ottenuta dal non residente. Se poi non è stata generata alcuna plusvalenza, il non residente potrà richiedere all'Agenzia delle Entrate il rimborso dell'importo trattenuto dall'acquirente.

- Ritenuta per il pagamento dell'IIVTNU (imposta sull'incremento del valore del terreno urbano)

L'imposta sull'incremento di valore dei terreni urbani, nota anche come *plusvalia municipal*, è un'imposta locale che viene calcolata sul presunto aumento di valore del terreno o suolo urbano, dal momento dell'acquisto della proprietà fino al suo trasferimento. Il soggetto passivo di questa imposta, cioè colui che è obbligato a pagarla, è il venditore o la persona che trasferisce la proprietà. Tuttavia, nel caso in cui il cedente sia un non residente, la normativa (*art. 106.2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales*) prevede che l'acquirente sia un sostituto d'imposta del contribuente, e quindi obbligato a presentare e versare l'imposta al Comune.

Per questo motivo è abbastanza comune, in caso di acquisto di un immobile da un non residente, prevedere che l'acquirente trattenga una parte del prezzo pattuito per il pagamento dell'IIVTNU.

III. DICHIARAZIONI DA PRESENTARE

1. Modello 210

- Viene utilizzato per dichiarare:
 - Reddito presunto.
 - Redditi da locazione.
 - Plusvalenze.
- **Scadenze:**
 - Reddito presunto: annuale, fino al 31 dicembre dell'anno successivo. In caso di presentazione telematica, il debito può essere pagato tramite addebito diretto in banca dal 1° gennaio al 23 dicembre.
 - Redditi da locazione: a partire dal 1° gennaio 2024, se si sceglie di raggruppare i redditi da locazione su base annua, il termine per la presentazione e il pagamento sarà i primi 20 giorni di gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione.
 - Plusvalenze: il termine è di 3 mesi dalla scadenza del periodo di un mese dalla data di trasferimento dell'immobile, quindi 4 mesi dalla data dell'atto di vendita.



2. Modello 211

- Viene utilizzato per dichiarare la ritenuta del 3% del prezzo effettuata dall'acquirente al venditore non residente di un immobile come anticipo sulla plusvalenza soggetta a IRNR.
- Scadenza:
 - Un mese dal trasferimento della proprietà.



3. Modello 714

- Dichiarazione dell'imposta sul patrimonio, se applicabile. La dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di maturazione dell'imposta. L'imposta va calcolata sui beni ed i diritti che formano il patrimonio del contribuente al 31 dicembre di ogni anno.

4. IIVTNU

- L'imposta deve essere dichiarata entro 30 giorni lavorativi dalla data di trasferimento dell'immobile. Il Comune può prevedere che entro questo termine debba essere presentata in autocertificazione e che si debba provvedere altresì al pagamento dell'imposta, oppure solo la notifica del cambio di proprietà dell'immobile, dopodiché il Comune procederà all'invio della liquidazione dell'imposta.

* * *

Non ho mai dichiarato alcun reddito per l'immobile che possiedo in Spagna perché, non essendo locato, pensavo che non producesse alcun reddito. Cosa devo fare?

* * *

Se non avete mai presentato una dichiarazione per i redditi provenienti dall'immobile e volete evitare sanzioni da parte del fisco, c'è sempre la possibilità di regolarizzare la vostra situazione prima di ricevere un accertamento da parte dell'AEAT.

* * *

Il nostro studio vanta una vasta esperienza nella fiscalità internazionale. Qualora siate interessati ad ottenere maggiori informazioni saremo lieti di fornirle.

Contattateci per un preventivo senza impegno!

Quanto sopra non costituisce consulenza ma solo informazione generale.

E' sempre consigliabile consultare un professionista per l'esame del proprio caso.

Per maggiori informazioni: Email: apieralli@maluquerabogados.com; alessandro@icab.es

Tel. +34.93.23.88.910.

Alessandro Pieralli

Colegiado Icab núm. 33243. Avvocato iscritto all'Ordine degli Avvocati di Firenze dal 1999.