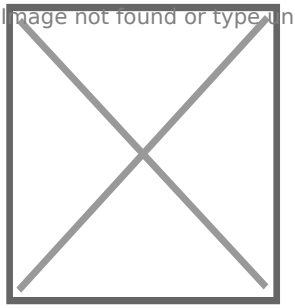
Attualità

La Ue dice no alla doppia imposizione su interessi e canoni (3)

18 Novembre 2005

Disciplina e modalità d'attuazione della direttiva che ha ridisegnato il profilo della tassazione societaria in ambito comunitario e nazionale



La direttiva Ue del 3 giugno 2003, n. 2003/49/CE, entrata in vigore il 26 giugno 2003, è stata recepita in Italia con il decreto legislativo n. 143 del 30 maggio 2005, in vigore con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2004, e che è stato oggetto di chiarimenti recenti con la circolare n. 47/E del 2 novembre 2005. In questa terza e ultima puntata l'attenzione si focalizza sulle disposizioni antielusive contenute nel provvedimento comunitario che considera applicabili quelle nazionali o convenzionali necessarie a impedire frodi o abusi.

L'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva, prevede che si rendono applicabili le disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per impedire frodi o abusi. Il successivo paragrafo 2 prevede, inoltre, che, nel caso di transazioni aventi come obiettivo principale, anche se non esclusivo, l'evasione o l'elusione fiscale, o comunque abusi, gli Stati membri possono revocare il beneficio che deriva dalla mancata applicazione della ritenuta (o dalla sua applicazione in misura ridotta) ovvero rifiutare l'applicazione delle disposizioni comunitarie.

Le operazioni potenzialmente elusive

Nel dare attuazione alla predetta previsione, il legislatore italiano all'articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 143 del 2005 ha annoverato tra le operazioni potenzialmente elusive di cui all'articolo 37-bis del Dpr n. 600 del 1973 anche i "*pagamenti di interessi e canoni di cui all'articolo 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea*". In tal modo, viene consentito all'Amministrazione finanziaria di disconoscere, in presenza dei presupposti

previsti dalla legge, il regime di esenzione per gli interessi e i canoni pagati a soggetti che, direttamente o indirettamente, siano controllati da uno o più soggetti non residenti in Stati dell'Unione europea allo scopo di beneficiare delle disposizioni stesse. I contribuenti possono chiedere, tramite interpello preventivo ai sensi dell'articolo 21, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, un parere all'Amministrazione finanziaria in merito all'eventuale elusività fiscale dell'operazione che intendono porre in essere. Inoltre, il paragrafo 2, dell'articolo 4, della direttiva prevede che, qualora in base a "*particolari rapporti*" tra il pagatore e il beneficiario effettivo degli interessi e dei canoni (ovvero tra uno di essi ed un terzo), l'importo degli interessi o dei canoni sia superiore all'importo che sarebbe stato convenuto dal pagatore e dal beneficiario effettivo in loro assenza (c.d. "*at arm's lenght*"), le disposizioni comunitarie che prevedono l'esenzione si applicano limitatamente a tale importo. Sulla base di tale principio l'eccedenza del suddetto importo rimane tassabile nel Paese di residenza del pagatore degli interessi e dei canoni secondo la legislazione interna. Ai sensi dell'articolo 26-quater, comma 5, del Dpr n. 600 del 1973 questi "*particolari rapporti*" intercorrono nel caso in cui l'operazione è effettuata fra soggetti legati da un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 110, comma 7, del Tuir. Pertanto, qualora il soggetto che effettua il pagamento dei canoni e degli interessi controlla o è controllato, direttamente o indirettamente, dal soggetto che è considerato beneficiario effettivo, ovvero entrambi i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, da un terzo, e l'importo degli interessi e dei canoni è superiore al valore normale determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 2, del Tuir, l'esenzione si applica limitatamente al medesimo valore normale.

Periodo transitorio

L'articolo 6 della direttiva, nel testo integrato dalla successiva direttiva 2004/76/CE, ha previsto disposizioni di carattere transitorio per Grecia, Spagna, Portogallo, Repubblica Ceca, Lettonia, Lituania, Polonia, e Slovacchia, in considerazione delle negative implicazioni finanziarie che l'applicazione della direttiva avrebbe comportato in questi Paesi. E' infatti previsto che:

- la Grecia, la Lettonia, la Polonia e il Portogallo sono autorizzati per un periodo transitorio di otto anni, che decorre dal 1° luglio 2005, ad applicare un'imposta in misura non superiore al 10 per cento nei primi quattro anni e al 5 per cento negli ultimi quattro anni sui pagamenti di interessi o di canoni effettuati nei confronti di società consociate di un altro Stato membro o di stabili organizzazioni situate in un altro Stato membro di società consociate di uno Stato membro;
- la Lituania è autorizzata per un periodo non superiore a sei anni dalla suddetta data ad applicare l'aliquota dell'imposta non superiore al 10 per cento sui pagamenti di canoni e non superiore al 10 per cento nei primi quattro anni e al 5 per cento nei successivi due anni sui pagamenti di interessi effettuati nei confronti di società consociate di un altro Stato membro o di stabili organizzazioni situate in un altro Stato membro di società consociate di uno Stato membro;
- la Spagna e la Repubblica Ceca sono autorizzate, esclusivamente per il pagamento di canoni, per

un periodo transitorio di sei anni a decorrere dalla data citata, ad applicare un'aliquota d'imposta non superiore al 10 per cento sui pagamenti di canoni effettuati nei confronti di società consociate di un altro Stato membro o di stabili organizzazioni situate in un altro Stato membro di società consociate di uno Stato membro;

- la Slovacchia è autorizzata, per il pagamento di canoni, a non applicare la direttiva durante un periodo transitorio di due anni che va dal 1° maggio 2004 al 30 aprile 2006. Pertanto le società italiane e le stabili organizzazioni situate in Italia di società di uno Stato membro, che ricevono interessi o canoni da una società consociata situata in Grecia, in Lettonia, Lituania, Polonia o Portogallo, ricevono canoni da una società consociata situata nella Repubblica Ceca, in Spagna, o in Slovacchia, ricevono interessi o canoni da una stabile organizzazione situata in Grecia, Lettonia, Lituania, Polonia o Portogallo di una società consociata di uno Stato membro, o ricevono canoni da una stabile organizzazione situata nella Repubblica Ceca, Spagna, o Slovacchia di una società consociata di uno Stato membro, sono autorizzate a portare in detrazione dalle imposte sui redditi dovute in Italia (articolo 165 del Tuir) un importo pari alle ritenute subìte nelle predette misure.

La ritenuta sui canoni

L' ultimo comma dell'articolo 25 del Dpr n. 600 del 1973, come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 143 del 2005, prevede l'applicazione della ritenuta del 30 per cento a titolo d'imposta sui compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti industriali e marchi d'impresa nonché processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, corrisposti a non residenti. Sono esclusi i compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

Pertanto, la ritenuta del 30 per cento si applica sui compensi rientranti nell'ambito dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera g), del Tuir ossia sui compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti industriali e marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico. Inoltre, in base al disposto del secondo periodo, ultimo comma, dell'articolo 25, è prevista una ritenuta a titolo d'imposta, sempre nella misura del 30 per cento, anche sull'ammontare dei compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, a condizione che le attrezzature si trovino nel territorio dello Stato. I predetti compensi, anche essi rientranti nell'ambito dei redditi diversi, sono contemplati nell'articolo 67, comma 1, lettera h), del Tuir.

La definizione di uso e concessione in uso

I canoni sottoposti alla ritenuta di cui all'articolo 25, ultimo comma, del Dpr n. 600/1973 sono quelli derivanti dall'uso o dalla concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche. Il contratto che ne prevede il pagamento vincola la controparte non alla prestazione di un servizio ma alla cessione in uso della predetta attrezzatura. A titolo di esempio, nell'ambito del

trasporto marittimo, rientrano fra i contratti di uso o concessione in uso soggetti alla predetta ritenuta quelli di "*locazione a scafo nudo*" (denominati "*bare boat charter*" o "*demise charter*"), in cui l'oggetto del contratto è costituito dalla nave e dalle sue pertinenze. Esulano, tuttavia, da tale regola (e non vanno assoggettati a ritenuta) i canoni derivanti dalla locazione di navi o aeromobili a scafo nudo qualora rappresentino fonti occasionali di reddito per le imprese operanti in traffici internazionali. In tal caso, infatti, detti canoni rientrano nell'ambito degli utili d'impresa assoggettabili a tassazione nello Stato di residenza del beneficiario ossia nello Stato in cui è situata l'effettiva direzione dell'impresa (articolo 8 del Modello Ocse di Convenzione). Pertanto, limitatamente ai Paesi con cui è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni, che abbia recepito l'articolo 8 del Modello Ocse, la ritenuta di cui all'articolo 25, ultimo comma, del Dpr n. 600/1973 non si applica a tali proventi purché rappresentino una fonte occasionale di reddito. In quest'ultimo caso, quindi, il sostituto d'imposta può non applicare, sotto la propria responsabilità, la ritenuta alla fonte del 30 per cento, previa presentazione da parte del beneficiario di idonea documentazione comprovante l'occasionalità dei canoni. Se comunque il sostituto d'imposta abbia proceduto alla effettuazione della ritenuta, rimane ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria. Al contrario, come chiarito con la circolare n. 47/E, non rientra nella definizione di uso o concessione in uso il contratto denominato "*voyage charter*", in cui il noleggiante è obbligato a compiere con una nave determinata uno o più viaggi prestabiliti né quello denominato "*time charter*", in cui il noleggiante è obbligato a compiere i viaggi per un determinato periodo di tempo. In entrambi i casi, infatti, l'oggetto del contratto non è il mezzo di trasporto, bensì una complessa prestazione di servizi in cui il veicolo costituisce soltanto lo strumento per l'esecuzione della prestazione da parte del vettore.

La territorialità

Ai fini dell'imponibilità dei canoni derivanti dall'uso o concessione in uso delle attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, il citato ultimo comma dell'articolo 25 del Dpr n. 600/1973 prevede che le stesse devono trovarsi nel territorio dello Stato. La circolare n. 42 del ministero delle Finanze del 12 dicembre 1981 adotta quale criterio base ai fini della presenza del bene nel territorio dello Stato "*quello dell'individuazione del luogo in cui vi è uso prevalente del bene. In sostanza, se il bene viene utilizzato prevalentemente all'estero può concludersi che manca il requisito della territorialità e che, quindi, i relativi compensi non sono tassabili in Italia; in diversa ipotesi, la totalità del compenso concernente l'utilizzazione del bene prevalentemente effettuata sul territorio nazionale resta imponibile nel nostro Paese*". L'arco temporale rispetto al quale verificare il luogo di utilizzo prevalente del bene è il periodo di competenza del canone corrisposto. Qualora le attrezzature non si trovino nel territorio dello Stato, l'utilizzatore deve dimostrare, tramite le scritture contabili e la relativa documentazione giustificativa, l'utilizzo esclusivo o

prevalente all’estero dei suddetti beni.

La base imponibile

La base imponibile per l’applicazione della ritenuta del 30 per cento varia a seconda della tipologia di compenso. In particolare è previsto che:

- la ritenuta sui compensi di cui all’articolo 67, comma 1, lettera g), del Tuir, si applica sul 75 per cento del loro ammontare. La riduzione della base imponibile è dovuta alla deduzione forfetaria delle spese per la produzione del reddito. L’articolo 71, comma 1, del Tuir stabilisce, infatti, che tali compensi costituiscono reddito per l’ammontare percepito nel periodo d’imposta ridotto del 25 per cento se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo oneroso;
- la ritenuta relativa ai compensi di cui all’articolo 67, comma 1, lettera h), del Tuir si applica, invece, sull’intero ammontare del compenso corrisposto e, quindi, senza riconoscimento alcuno delle spese inerenti, né in via forfetaria, né analitica. La previsione della ritenuta a titolo d’imposta nei casi in cui detti compensi siano corrisposti a soggetti non residenti esclude, infatti, la possibilità di dedurre le spese inerenti alla loro produzione ai sensi dell’articolo 71, comma 2, del Tuir.

La decorrenza

Come già accennato, l’articolo 3, comma 1, del decreto legislativo n. 143 del 2005 stabilisce che le disposizioni in commento si applicano agli interessi e ai canoni maturati a decorrere dal 1° gennaio 2004. Pertanto, il legislatore nazionale, nonostante la direttiva faccia riferimento agli interessi e ai canoni "percepiti", ha ritenuto opportuno far decorrere l’applicazione delle disposizioni relativamente ai proventi maturati dal 1° gennaio 2004. E questo per impedire il ricorso da parte della società estera a pratiche dilatorie volte a ritardare la percezione degli interessi e dei canoni maturati anteriormente alla predetta data allo scopo di beneficiare dell’esenzione. Ne consegue che i soggetti beneficiari, rientranti nell’ambito di applicazione della direttiva, hanno diritto a richiedere il rimborso della ritenuta subìta fino al 26 luglio 2005 (data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 143 del 2005) relativamente ai proventi maturati a decorrere dal 1° gennaio 2004. In tal caso, ai sensi dell’articolo 4 del predetto decreto legislativo, tale rimborso deve essere effettuato dal sostituto d’imposta senza riconoscimento degli interessi. Le ritenute così restituite verranno recuperate dal sostituto d’imposta mediante compensazione (articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 9 luglio 1997) senza, però, il limite all’utilizzo del credito d’imposta nella misura massima di euro 516.456,90 previsto dall’articolo 34 della legge n. 388 del 23 dicembre 2000.

La documentazione richiesta

Per il rimborso della ritenuta subìta, il beneficiario deve produrre al sostituto d’imposta l’attestazione di residenza e, nel caso di stabile organizzazione, dell’esistenza della stabile organizzazione stessa, rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato in cui la società beneficiaria è residente ai fini fiscali o dello Stato in cui è situata la stabile organizzazione nonché

la dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi dell'esenzione. In questi casi la documentazione, pur avendo una data di rilascio successiva a quella di applicazione della ritenuta, deve attestare che i requisiti richiesti dalla direttiva siano presenti sin dalla data di applicazione della ritenuta e, se questi non sono più posseduti alla data di rilascio, l'attestazione deve altresì indicare la data in cui sono venuti meno i suddetti requisiti. Qualora, infine, non sia possibile chiedere il rimborso della ritenuta al sostituto d'imposta (ad esempio perché questi è in liquidazione), il soggetto beneficiario potrà avanzare istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate (articolo 38 del Dpr n. 602 del 1973).

3 - le prime due puntate sono state pubblicate nei giorni 14 e 16 novembre 2005

di
Saverio Cinieri

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/ue-dice-no-alla-doppia-imposizione-interessi-e-canoni-3