

Roma, 02 novembre 2005

Oggetto: *Attuazione della Direttiva 2003/49/CE concernente il regime fiscale applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi. – Decreto Legislativo 30 maggio 2005, n. 143.*

INDICE

PREMESSA	3
1 EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA INTERNA	5
2 REGIME DI ESENZIONE PER GLI INTERESSI E I CANONI	9
2.1 Ambito oggettivo	10
2.1.1 Definizione di canoni	10
2.1.2 Definizione di interessi	11
2.1.3 Interessi esclusi	12
2.2 Ambito soggettivo	13
2.2.1 Definizione di “società consociata”	15
2.3 Requisiti per l’applicazione dell’esenzione	18
2.3.1 Imponibilità nello Stato di residenza del percettore	18
2.3.2 Definizione di beneficiario effettivo	19
2.4 Modalità di applicazione dell’esenzione	20
2.5 Rimborso di imposte non dovute	22
3 DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE	22
4 RAPPORTI CON LA THIN CAPITALIZATION RULE	24
5 PERIODO TRANSITORIO PER I PERCIPIENTI ITALIANI	25
6 RITENUTA SUI CANONI	27
6.1 Ambito di applicazione della ritenuta	27
6.2 Definizione di uso e concessione in uso	28
6.3 Territorialità	30
6.4 Base imponibile	31
7 DECORRENZA	31

PREMESSA

Il Consiglio dell'Unione Europea in data 3 giugno 2003 ha adottato la Direttiva 2003/49/CE (di seguito *Direttiva*) concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L157 del 26 giugno 2003.

La *Direttiva* ha la finalità di eliminare nei confronti di società appartenenti allo stesso gruppo, residenti in Stati membri diversi, la doppia imposizione sui pagamenti di interessi e di canoni che avvengono tra le suddette società, compresi i pagamenti che vengono effettuati tra le stabili organizzazioni di tali società o tra queste ultime e le stabili organizzazioni stesse.

L'autonoma regolamentazione fiscale ad opera degli Stati dell'Unione Europea ha in genere comportato, fino ad oggi, l'applicazione della ritenuta alla fonte in occasione dei suddetti pagamenti da parte del Paese di origine e la tassazione definitiva degli stessi nello Stato di residenza del soggetto percettore, salvo l'adozione convenzionale di taluni correttivi alla doppia tassazione.

La prima iniziativa della Commissione Europea tesa a sopprimere le ritenute sugli interessi e sui canoni risale al 20 aprile 1990 nell'ambito di una Comunicazione incentrata sui più rilevanti ostacoli inerenti all'allora imminente istituzione del mercato interno unico.

Una proposta di direttiva, presentata il 24 gennaio 1991, era caratterizzata da un ambito di applicazione limitato ai pagamenti effettuati tra società "*madri e figlie*". Il provvedimento, non trovando il consenso di tutti gli Stati membri, è stato definitivamente ritirato alla fine del 1994.

Soltanto il 1° dicembre 1997, il Consiglio ECOFIN ha dato l'impulso per l'elaborazione di una nuova proposta di direttiva nell'ambito di una serie di iniziative volte a "*contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione Europea*" (cosiddetto "*pacchetto fiscale*").

Sulla base delle linee guida indicate dal Consiglio ECOFIN, il 6 marzo

1998 è stata presentata dalla Commissione una proposta di direttiva che, con alcuni adattamenti, è stata approvata in data 3 giugno 2003.

Come anticipato, la *Direttiva* supera il problema della doppia imposizione attraverso l'eliminazione della tassazione alla fonte sui pagamenti di interessi e di canoni tra società consociate. La stessa *Direttiva*, tuttavia, prevede che sia verificata, entro il 31 dicembre 2006, l'opportunità di estendere le disposizioni ivi contenute ai pagamenti di interessi e di canoni tra imprese non consociate.

Successivamente alla sua approvazione, la *Direttiva* in esame è stata poi modificata dalla Direttiva 2004/66/CE del 26 aprile 2004 in conseguenza dell'adesione all'Unione Europea della Repubblica Ceca, dell'Estonia, di Cipro, della Lettonia, della Lituania, dell'Ungheria, di Malta, della Polonia, della Slovenia e della Slovacchia.

Inoltre, è intervenuta la Direttiva 2004/76/CE del 29 aprile 2004 per introdurre talune disposizioni di carattere transitorio per la Repubblica Ceca, la Grecia, la Spagna, la Lettonia, la Lituania, la Polonia, il Portogallo e la Slovacchia, al fine di evitare le difficoltà finanziarie che l'applicazione della *Direttiva* avrebbe arrecato a tali Paesi, tenuto conto delle aliquote di ritenuta alla fonte applicate in virtù delle rispettive normative interne, delle convenzioni fiscali sul reddito e sul capitale e delle entrate fiscali che ne derivano.

In seguito all'approvazione della *Direttiva*, il Governo Italiano – sulla base della delega contenuta nell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 31 ottobre 2003, n. 306, recante “*Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee. Legge comunitaria 2003*” – ha dato attuazione alla stessa con il decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 143, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 172 del 26 luglio 2005 (di seguito *Decreto*).

Il *Decreto* contiene le norme di adeguamento dell'ordinamento italiano alle citate norme comunitarie dirette all'armonizzazione dei criteri di tassazione relativi ai trasferimenti degli interessi e dei canoni nell'ambito di alcuni raggruppamenti di società operanti negli Stati membri dell'Unione Europea.

1 EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA INTERNA

Canoni

Prima di analizzare le modifiche dell'ordinamento interno introdotte dalla *Direttiva* si ricorda che l'articolo 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, relativo alla tassazione dei redditi prodotti da soggetti non residenti, originariamente non conteneva alcuna disposizione specifica in materia di canoni. A questi si rendeva applicabile la disposizione generale di cui al n. 6) dello stesso articolo in base alla quale si consideravano prodotti nel territorio dello Stato e, quindi, ivi imponibili, *“i redditi diversi di cui al titolo VI derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato o relativi a beni che si trovano nel territorio stesso”*.

Qualora prodotti nell'esercizio di un'attività di impresa, ai predetti canoni si rendeva invece applicabile il disposto del n. 5) dello stesso articolo 19 del D.P.R. n. 597 del 1973 che, ai fini della loro tassazione come componenti del reddito di impresa, richiedeva la condizione dell'esercizio di un'attività commerciale mediante una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Relativamente alla necessaria presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si è espressa più volte la Corte di Cassazione, in particolare, con le sentenze n. 3931 del 17 giugno 1981 e n. 7184 del 30 novembre 1983. In tale ultima pronuncia è stato definitivamente chiarito che i redditi relativi allo sfruttamento di beni immateriali non erano imponibili in Italia se corrisposti a imprese non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato. In mancanza di una specifica disposizione impositiva, infatti, i canoni erano stati considerati quali componenti dell'unitario reddito d'impresa che, in quanto tale, non era imponibile in Italia in mancanza dell'esercizio di un'attività d'impresa attraverso una stabile organizzazione.

Ancor prima che si consolidasse tale orientamento giurisprudenziale, il D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897 è intervenuto per modificare il suddetto articolo 19 del D.P.R. n. 597 del 1973, stabilendo al n. 9) che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1982, si consideravano comunque prodotti nel territorio

dello Stato i canoni corrisposti a soggetti non residenti e individuando le specifiche fattispecie impositive nelle ipotesi di utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio, di opere dell'ingegno, di invenzioni industriali e simili, nonché per l'uso di veicoli, macchine ed altri beni mobili.

In sostanza, quindi, ai fini della tassazione dei canoni nel territorio dello Stato, era sufficiente la residenza del debitore tenuto all'effettuazione dei pagamenti, non rilevando più la presenza di una stabile organizzazione né la localizzazione di un bene mobile nel territorio stesso.

Successivamente, nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), nell'articolo 20, comma 2, lettera c), a differenza del corrispondente articolo 19, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 597 del 1973, sono stati menzionati esclusivamente *“i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico”*, mentre non sono più contemplati i canoni per la locazione di veicoli, macchine e altri beni mobili.

Tale disposizione è ora confluita, senza variazioni, nell'articolo 23 del TUIR secondo la numerazione risultante dalle modifiche apportate dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, recante la riforma dell'imposta sul reddito delle società (IRES).

Ne deriva, quindi, che i predetti compensi per lo sfruttamento di beni immateriali – citati nella lettera c) del comma 2 dell'articolo 23 – si considerano in ogni caso prodotti nel territorio dello Stato, indipendentemente da altre condizioni, se corrisposti da soggetti residenti in Italia.

I canoni per la locazione di veicoli, macchine e altri beni mobili, invece, rientrando nell'ambito generico dei redditi diversi, sono imponibili in Italia alla condizione che derivino da attività svolte nel territorio dello Stato o da beni che si trovino nel territorio stesso, a norma della lettera f), comma 1, del medesimo articolo 23 del TUIR.

Occorre altresì considerare che nell'articolo 25, ultimo comma, del D.P.R.

29 settembre 1973, n. 600 – nel testo vigente prima delle modifiche derivanti dalla *Direttiva* in esame – era stabilito che: “*I compensi e le somme di cui al n. 9) dell’articolo 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, corrisposti a non residenti sono soggetti ad una ritenuta del trenta per cento a titolo d’imposta sulla parte imponibile del loro ammontare*”. Con l’entrata in vigore del TUIR il riferimento al citato articolo 19 del D.P.R. n. 597 del 1973 doveva intendersi riferito alla corrispondente disposizione contenuta nell’articolo 20, comma 2, lettera c), del TUIR caratterizzata da un ambito oggettivo più ristretto (compensi per lo sfruttamento di beni immateriali).

Infine, il *Decreto* di attuazione della *Direttiva*, modificando l’ultimo comma del suddetto articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973, ha specificamente previsto che la ritenuta a titolo d’imposta del trenta per cento si applica non soltanto sui canoni di cui al citato articolo 23, comma 2, lettera c), del TUIR – ossia sui compensi per lo sfruttamento di beni immateriali – ma anche sui compensi corrisposti per l’uso, o la concessione in uso, di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato.

In sostanza, quindi, sono stati ricondotti nell’ambito applicativo della tassazione alla fonte a titolo definitivo anche i canoni derivanti dallo sfruttamento dei predetti beni mobili.

Quest’ultima specificazione della norma comporta, quindi, il venir meno degli obblighi dichiarativi da parte del percettore non residente, essendo stata introdotta una tassazione alla fonte a titolo definitivo anche per i predetti redditi derivanti dallo sfruttamento di beni mobili.

Naturalmente l’applicazione di tale ritenuta è esclusa nei casi in cui si rende applicabile il nuovo regime di esenzione introdotto per effetto della *Direttiva*.

Interessi

Prima di esaminare il nuovo regime di esenzione che è stato introdotto nell’ordinamento interno a seguito del recepimento della *Direttiva*, si ricorda

che, ai sensi dell'articolo 23 comma 1, lettera *b*), del TUIR, sono imponibili nei confronti dei soggetti non residenti *“i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti”*.

In deroga a tale disposizione di carattere generale, sono espressamente esclusi da tassazione, in quanto non si considerano prodotti nel territorio dello Stato, gli interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali percepiti da tutti i soggetti non residenti.

Inoltre, è previsto un regime di esenzione per gli interessi e gli altri proventi derivanti da titoli obbligazionari disciplinati dal decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, nonché per i redditi di capitale derivanti da mutui, depositi e conti correnti (diversi da quelli bancari e postali), da rendite perpetue e prestazioni annue perpetue, da fideiussione o altra garanzia, da operazioni di riporto e pronti contro termine su titoli e valute e di prestito titoli, qualora percepiti da soggetti residenti in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni (cfr. articolo 6 del D.Lgs. n. 239 del 1996 e articolo 26-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973). Attualmente si tratta dei percettori residenti negli Stati inclusi nella cosiddetta *“white list”* di cui al Decreto ministeriale 4 settembre 1996 come risultante dalle successive modifiche ed integrazioni apportate dai decreti ministeriali del 25 marzo 1998, del 16 dicembre 1998, del 17 giugno 1999, del 20 dicembre 1999, del 5 ottobre 2000 e del 14 dicembre 2000.

E' appena il caso di precisare che i proventi derivanti da prestiti di denaro corrisposti a soggetti non residenti sono assoggettabili alle ritenute di cui all'articolo 26, comma 5, del D.P.R. n. 600 del 1973, e, pertanto, non si applicano né le disposizioni di esenzione di cui all'articolo 26-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, né quelle di esclusione per mancanza del requisito di territorialità di cui all'articolo 23 del TUIR.

Ad esclusione dei casi in cui è previsto un apposito regime di non imponibilità o un'imposizione definitiva ai sensi di altre specifiche norme, gli

interessi percepiti da non residenti sono assoggettati a tassazione – ai sensi del predetto all’articolo 26, comma 5, del D.P.R. n. 600 del 1973 – con applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d’imposta da parte del sostituto d’imposta residente. La misura della ritenuta è pari al 12,50 per cento del provento percepito ed è elevata al 27 per cento se i percipienti sono residenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato elencati nella cosiddetta “*black list*” di cui all’articolo 167 del TUIR ed individuati dal D.M. 21 novembre 2001.

In ogni caso, resta ferma l’applicazione delle norme convenzionali qualora dispongano diversamente.

In aggiunta ai descritti regimi di esenzione previsti per i non residenti, in ossequio alla normativa comunitaria in commento, l’articolo 1, comma 1, lettera *b*), del *Decreto* ha introdotto nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 l’articolo 26-*quater* che disciplina un nuovo regime di non imponibilità per gli interessi e i canoni corrisposti a società residenti in Stati membri dell’Unione Europea in presenza di determinate condizioni.

In sostanza, con l’attuazione della *Direttiva* in commento, si realizza l’imposizione esclusiva di tali redditi da parte del Paese di residenza del soggetto percettore e l’eliminazione della loro tassazione nello Stato della fonte.

2 REGIME DI ESENZIONE PER GLI INTERESSI E I CANONI

Come anticipato in premessa, il regime fiscale introdotto dalla *Direttiva* e dal *Decreto* di attuazione, in merito al trattamento comune applicabile ai pagamenti di interessi e canoni fra società consociate di Stati membri diversi, consiste nell’esenzione da imposizione degli interessi e canoni pagati da società ed enti residenti in Italia, nonché da stabili organizzazioni situate nel territorio dello Stato, a società ed enti residenti in Stati membri diversi ed appartenenti allo stesso gruppo, comprese le stabili organizzazioni di tali società.

A tal fine, l’articolo 1, comma 1, lettera *b*), del *Decreto* ha introdotto

l'articolo 26-*quater* al D.P.R. n. 600 del 1973, rubricato “*Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell’Unione europea*”.

2.1 Ambito oggettivo

Il comma 3 del nuovo articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 fornisce nella lettera *a*) la definizione ai fini della *Direttiva* di canoni e nella successiva lettera *b*) quella di interessi.

2.1.1 Definizione di canoni

Si considerano canoni i compensi di qualsiasi natura percepiti per l’uso o la concessione in uso:

- 1) del diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche e il *software*;
- 2) di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico;
- 3) di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.

La categoria di canoni così come definita nella *Direttiva* e, conseguentemente, nell’articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, riprende sostanzialmente quella contenuta nell’articolo 12, paragrafo 2, del Modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi del 1996. Tuttavia, a differenza del citato Modello OCSE, la *Direttiva* include fra i canoni anche i compensi per l’uso o la concessione in uso del *software* e delle attrezzature commerciali, industriali o scientifiche.

Riguardo a tali attrezzature, in mancanza di una specifica definizione delle stesse nell’ambito del TUIR, si ritiene che l’espressione debba ricomprendere i beni destinati allo svolgimento di un’attività d’impresa (industriale, commerciale o di servizi). E’ il caso, tra gli altri, dei beni mobili costituiti da macchinari per la produzione di manufatti (ad esempio, i *robot* industriali), *container*, macchine per

l'edilizia (ad esempio, le gru e le betoniere), macchine per l'agricoltura (ad esempio, i trattori e le trebbiatrici) e veicoli per il trasporto di beni e persone per terra, aria e mare (ad esempio, automobili, treni, aerei e navi).

2.1.2 Definizione di interessi

Per quel che concerne gli interessi, l'articolo 26-*quater*, comma 3, lettera b), del *Decreto* considera come tali i redditi da crediti di qualsiasi natura, garantiti o non da ipoteca e, in particolare, i redditi derivanti da titoli, da obbligazioni e da prestiti, compresi gli altri proventi derivanti dai suddetti titoli e prestiti.

La definizione di interesse data dalla *Direttiva*, fatta propria anche dal decreto legislativo di recepimento, è mutuata da quella contenuta nell'articolo 11, paragrafo 3, del Modello OCSE di Convezione, con l'unica differenza della mancata inclusione dei redditi derivanti dai titoli pubblici.

In sostanza, quindi, occorre fare riferimento a:

1. interessi derivanti da mutui, depositi, conti correnti, assistiti o meno da garanzie ipotecarie, rappresentati o meno da titoli o certificati;
2. interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, compresi i proventi dei predetti titoli collegati all'andamento di parametri finanziari;
3. altri proventi derivanti dalle predette fattispecie.

Vi rientrano, inoltre, i proventi dei certificati di deposito, dei buoni fruttiferi, indipendentemente dalla loro durata, ma anche i proventi di ogni tipo di titolo non aventi natura partecipativa e quindi sia i titoli di massa (ad esempio, i certificati di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo ed i titoli atipici) sia i titoli individuali (quali, ad esempio, le cambiali finanziarie e le accettazioni bancarie).

Si fa presente, inoltre, che l'articolo 2, lettera a), della *Direttiva* stabilisce che “*le penali per tardivo pagamento non sono considerate interessi*”. Tale disposizione riprende quanto disposto nel Modello OCSE di Convenzione laddove si escludono le penali dall'ambito oggettivo dell'articolo 11, relativo al trattamento fiscale degli interessi, consentendo, tuttavia, agli Stati membri di

omettere la suesposta precisazione. L'Amministrazione finanziaria italiana ha optato in tal senso. Di fatti, sulla base della normativa interna, gli interessi di mora costituiscono, ai sensi dell'articolo 6 del TUIR, redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati. In relazione al suesposto quadro normativo, è stato ritenuto, in definitiva, di considerare gli interessi di mora tra le fattispecie reddituali che fruiscono del regime di esenzione previsto dalla *Direttiva*.

2.1.3 Interessi esclusi

L'articolo 4, paragrafo 1, della *Direttiva*, consente agli Stati membri di non considerare nella definizione di interessi:

- a) i pagamenti considerati utili distribuiti o capitale rimborsato ai sensi della legislazione dello Stato d'origine;
- b) i pagamenti relativi a crediti recanti una clausola di partecipazione agli utili del debitore;
- c) i pagamenti relativi a crediti che autorizzano il creditore a rinunciare al suo diritto agli interessi in cambio del diritto a partecipare agli utili del debitore;
- d) i pagamenti relativi a crediti che non contengono disposizioni per la restituzione del capitale o per i quali il rimborso debba essere effettuato trascorsi più di 50 anni dalla data di emissione.

Come precisato nella relazione di accompagnamento al *Decreto*, l'esigenza di limitare l'effettiva portata del regime di esenzione si è presentata, in special modo, per quelle fattispecie che hanno avuto una specifica regolamentazione nel nostro ordinamento a seguito della riforma dell'imposta sul reddito delle società. Pertanto, il *Decreto* esclude dal campo applicativo dell'articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, non considerandole come interessi, le seguenti tipologie reddituali:

- 1) le remunerazioni dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 del TUIR, direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate. Si ricorda,

infatti, che a norma dell'articolo 44, comma 1, lettera e), del TUIR tali remunerazioni sono assimilate agli utili da partecipazione ed usufruiscono del medesimo regime fiscale;

- 2) gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'articolo 44, comma 1, lettera f), del predetto TUIR;
- 3) le remunerazioni dei titoli e degli strumenti finanziari di cui agli articoli 44, comma 2, lettera a), del medesimo TUIR, anche per la quota che non comporta la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi;
- 4) i pagamenti relativi a crediti che autorizzano il creditore a rinunciare al suo diritto agli interessi in cambio del diritto a partecipare agli utili del debitore. Rientrano in tale categoria quegli strumenti finanziari che consentono al creditore di convertire il proprio diritto a percepire interessi in diritto a percepire una parte degli utili del debitore, a nulla rilevando l'effettivo esercizio del diritto di conversione da interessi a utili;
- 5) i pagamenti relativi a crediti che non contengono disposizioni per la restituzione del capitale o per i quali il rimborso debba essere effettuato trascorsi più di cinquanta anni dalla data di emissione. Tale disposizione ha la finalità di non applicare i benefici della normativa agli interessi che non derivano da veri e propri crediti e agli interessi relativi a forme di indebitamento che, pur contenendo l'obbligo di restituzione del capitale, sono caratterizzati da una scadenza particolarmente lunga.

2.2 Ambito soggettivo

I soggetti interessati al nuovo regime di esenzione sono tutte le società che rivestono una delle forme previste nell'allegato A del *Decreto*.

Relativamente all'Italia assumono rilevanza ai fini della normativa in esame:

- le Società per Azioni;
- le Società in Accomandita per Azioni;
- le Società a Responsabilità Limitata;
- gli enti pubblici e privati che esercitano attività industriali e commerciali.

Al fine di usufruire dell'esenzione in commento, le società beneficiarie dei pagamenti di interessi o canoni devono risiedere, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato e devono essere assoggettate, senza fruire di alcun regime di esonero, all'Imposta sul Reddito delle Società (IRES).

Come chiarito nella relazione di accompagnamento al *Decreto*, l'ultimo dei requisiti sopra richiamati deve considerarsi come un'*assoggettabilità* di carattere generale alla suddetta imposta. Pertanto, in base a quanto sopra specificato, la disciplina in commento deve ritenersi applicabile anche a tutte quelle società che, pur essendo potenzialmente soggette all'IRES (o alle corrispondenti imposte cui sono soggette le società e gli enti non residenti), godono, di fatto, di agevolazioni comunque compatibili con la normativa comunitaria.

Il *Decreto* contempla fra i soggetti a cui si applica la disciplina in commento anche le stabili organizzazioni di società non residenti. Tuttavia, per poter applicare la menzionata disciplina anche a tali soggetti occorre che:

- la stabile organizzazione sia situata nel territorio dello Stato e sia assoggettata, senza fruire di regimi di esonero, all'Imposta sul Reddito delle Società;
- la società non residente posseda i requisiti richiamati dal comma 4, lettera *a*), del nuovo articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, ossia: rivesta una delle forme previste dal citato allegato *A*, sia residente ai fini fiscali in uno degli Stati membri dell'Unione, senza essere considerata, ai sensi di una Convenzione in materia di doppia imposizione sui redditi con uno Stato terzo, residente al di fuori dell'Unione europea e sia assoggettata, senza fruire di alcun regime di esonero, ad una delle imposte indicate nell'allegato *B* al *Decreto* o quantomeno ad un'imposta identica o

sostanzialmente simile applicata in aggiunta o in sostituzione delle imposte sopra citate.

Oltre alle suddette caratteristiche è altresì necessario che gli interessi o i canoni erogati siano inerenti all'attività della stabile organizzazione.

La relazione di accompagnamento al *Decreto* chiarisce che la specificazione del concetto di inerenza si deve alla circostanza che la *Direttiva* stabilisce che “una stabile organizzazione è considerata pagatore di interessi o canoni soltanto nella misura in cui i pagamenti in questione rappresentano per la stabile organizzazione spese fiscalmente deducibili nello Stato membro in cui è situata”. Pertanto, è da ritenersi che la definizione fornita dalla *Direttiva* faccia riferimento alla sussistenza del requisito dell'effettiva connessione degli interessi e dei canoni corrisposti con l'attività della stabile organizzazione, e non ad un criterio di effettiva deduzione dei sopradetti pagamenti. Quanto specificato nella *Direttiva*, infatti, mira ad individuare con certezza quando i redditi pagati siano realmente inerenti all'attività svolta dalla stabile organizzazione e, di conseguenza, imputabili all'oggetto economico della stabile organizzazione stessa e non a quello della casa madre.

2.2.1 Definizione di “società consociata”

Il comma 2 del nuovo articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 individua i requisiti che le società residenti in Stati membri diversi ed appartenenti allo stesso gruppo (cd. “società consociate”) devono possedere per beneficiare dell'esenzione in questione.

Al riguardo, la *Direttiva* ai fini della definizione di “società consociate” ha concesso agli Stati membri la possibilità di scegliere tra il criterio della partecipazione ad una quota minima del capitale e quello di una quota minima dei diritti di voto.

Il legislatore nazionale ha optato per il criterio della partecipazione che attribuisce i diritti di voto. Come chiarito dalla relazione di accompagnamento al *Decreto*, tale scelta è motivata dal fatto che, con la riforma del diritto societario, è

venuta meno la regola della proporzionalità fra conferimento e partecipazione. Infatti, mentre la normativa precedente considerava inderogabile la proporzionalità fra l'attribuzione di diritti sociali e l'ammontare dell'investimento effettuato, il nuovo testo dell'articolo 2346 del codice civile prevede che l'atto costitutivo possa stabilire un'assegnazione delle azioni non proporzionale al conferimento. Conseguentemente, alla luce del nuovo dettato normativo, si è ritenuto che il rapporto esistente fra le società consociate possa essere meglio individuato con l'adozione del criterio di una quota minima dei diritti di voto.

Pertanto, in base a quanto stabilito dal suddetto comma 2 dell'articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, l'esenzione spetta se:

- a) la società che effettua il pagamento – o la società la cui stabile organizzazione effettua il pagamento – detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento;
- b) la società che riceve il pagamento – o la società la cui stabile organizzazione riceve il pagamento – detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto nella società che effettua il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione effettua il medesimo pagamento;
- c) una terza società, avente i requisiti di cui alla lettera a) del comma 4 del medesimo articolo, detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto sia nella società che effettua il pagamento – o nella società la cui stabile organizzazione effettua il pagamento – sia nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento. In tale fattispecie, il richiamo effettuato alla lettera a) del comma 4 esclude esplicitamente la possibilità che la terza società controllante possa essere residente in un paese terzo rispetto a quelli dell'Unione europea. Nell'ipotesi in esame, inoltre, gli interessi ed i canoni corrisposti possono fruire dell'esenzione

tra qualsiasi coppia delle tre società. Ciò rende, di conseguenza, l'ambito di applicazione della normativa in commento più ampio di quello contemplato dalla Direttiva del Consiglio 90/435/CEE del 23 luglio 1990 (c.d. "*Direttiva madre-figlia*"), come modificata dalla Direttiva del Consiglio del 2003/123/CE del 22 dicembre 2003, in quanto la prima è applicabile non solo ai pagamenti effettuati ad una società madre, ma anche ai pagamenti effettuati ad una società figlia o sorella.

Inoltre, la lettera *d*), del comma 2, del medesimo articolo *26-quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 specifica che i diritti di voto sopra richiamati, detenuti nelle società ed enti residenti nel territorio dello Stato, devono essere quelli esercitabili nell'assemblea ordinaria prevista dagli articoli 2364, *2364-bis* e *2479-bis* del codice civile.

Al riguardo si precisa che la società può beneficiare dell'esenzione sia nell'ipotesi in cui detenga la partecipazione nella misura minima del 25 per cento a titolo di proprietà, sia che la detenga per effetto di un altro diritto reale che le attribuisca il diritto di voto nell'assemblea ordinaria (ad esempio, il pegno).

Infine, la successiva lettera *e*) recepisce la facoltà prevista dal legislatore comunitario al paragrafo 10 dell'articolo 1 della *Direttiva* secondo cui gli Stati membri possono non applicare la *Direttiva* stessa nei confronti di società di un altro Stato membro qualora le partecipazioni non siano state possedute per un periodo ininterrotto di almeno due anni.

Il *Decreto* ha, tuttavia, stabilito il periodo minimo di detenzione delle partecipazioni fissandolo nel termine di un anno, in linea con l'indirizzo adottato in sede di recepimento della *Direttiva "madre-figlia"* nell'articolo *27-bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Nell'ipotesi in cui, al momento del pagamento degli interessi o dei canoni, il requisito dell'ininterrotto possesso per almeno un anno non sia ancora soddisfatto, il sostituto d'imposta deve applicare la ritenuta alla fonte prevista, mentre il beneficiario degli interessi o dei canoni potrà presentare, al concretizzarsi del requisito, istanza di rimborso al Centro Operativo di Pescara

dell' Agenzia delle Entrate.

2.3 Requisiti per l'applicazione dell'esenzione

Per poter fruire dell'esenzione prevista dalla normativa in commento, il comma 4, lettere *b*) e *c*), dell'articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, in ossequio a quanto disposto dalla *Direttiva*, richiede la contemporanea presenza di due condizioni:

1. che gli interessi ed i canoni corrisposti ai beneficiari non residenti siano assoggettati, in capo a questi ultimi, ad una delle imposte elencate nel citato allegato *B* al *Decreto*;
2. che i soggetti non residenti che ricevono il pagamento degli interessi e dei canoni siano i beneficiari effettivi di tali redditi.

2.3.1 Imponibilità nello Stato di residenza del percettore

Come già detto, il nuovo articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, al comma 4, lettera *b*), dispone che la disciplina in commento è applicabile purché gli interessi ed i canoni pagati alle società non residenti siano assoggettati ad una delle imposte previste nell'allegato *B* al *Decreto*.

La condizione appena citata risponde a quanto stabilito al punto 3 del preambolo della *Direttiva*, vale a dire all'esigenza di consentire che i pagamenti di interessi e di canoni siano assoggettati ad imposizione fiscale una sola volta in uno Stato membro.

Al riguardo, si precisa che, ai fini della verifica di tale condizione, non è necessario effettuare una valutazione quantitativa della tassazione applicata sui predetti redditi nello Stato di residenza del percettore, in quanto le imposte elencate nell'allegato godono, di per sé, di una sorta di presunzione di congruità. Naturalmente, gli interessi e i canoni non devono usufruire in detto Stato di particolari regimi di esenzione.

2.3.2 *Definizione di beneficiario effettivo*

A norma della lettera c) del comma 4 dell'articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, si considerano beneficiarie effettive le società residenti in uno Stato membro e le stabili organizzazioni situate in un altro Stato membro di società aventi i requisiti di cui alla lettera a) del medesimo comma 4.

In particolare, le società per essere considerate beneficiarie effettive devono ricevere i pagamenti in qualità di beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un altro soggetto.

La locuzione “*beneficiario effettivo*”, come chiarito dalla relazione di accompagnamento al *Decreto*, garantisce che, qualora tra il beneficiario e l'autore del pagamento si interponga un intermediario, l'esenzione si applichi soltanto se l'effettivo beneficiario dei pagamenti di interessi o di canoni soddisfi i requisiti della *Direttiva*.

In sostanza, affinché il soggetto possa considerarsi beneficiario effettivo alla stregua di quanto disposto dalla *Direttiva*, occorre che la società che percepisce gli interessi o i canoni tragga un proprio beneficio economico dall'operazione posta in essere. Tale conclusione è rafforzata se si esamina la finalità della disposizione in commento che, senza dubbio, è quella di evitare che si utilizzi l'interposizione di un soggetto esclusivamente per godere dell'esenzione. Pertanto, in considerazione dello scopo antielusivo della norma, si ritiene che la società riveste la qualifica di beneficiario effettivo qualora abbia la titolarità, nonché la disponibilità del reddito percepito.

Inoltre, con specifico riferimento al caso in cui il beneficiario dei pagamenti sia una stabile organizzazione di società non residenti, è previsto che il credito, il diritto, l'utilizzo o l'informazione che generano i pagamenti degli interessi o dei canoni devono ricollegarsi effettivamente a tali stabili organizzazioni e che i suddetti interessi o canoni devono rappresentare redditi assoggettati nello Stato membro in cui sono situate ad una delle imposte elencate nel citato allegato B o, in Belgio, all'“*impôt des non-residents / belasting der niet-verblijfhouders*”, in Spagna, all'“*impuesto sobre la Renta de no Residentes*”

ovvero ad un'imposta identica o sostanzialmente simile applicata in aggiunta o in sostituzione delle predette imposte.

Pertanto, il criterio discriminante per considerare beneficiarie effettive le stabili organizzazioni risiede, come specificato dalla relazione di accompagnamento al *Decreto*, sia nell'effettiva connessione dei redditi corrisposti all'attività della stabile organizzazione, sia nell'effettiva tassazione degli interessi e dei canoni nello Stato membro in cui essa è situata.

Il legislatore comunitario, pertanto, ha ritenuto che, qualora nello Stato membro di residenza della stabile organizzazione il flusso di reddito non sia tassato, non vi possa in nessun caso essere una doppia imposizione. Pertanto, nell'ipotesi illustrata, lo Stato membro da cui provengono gli interessi ed i canoni non potrà subire limitazioni in ordine alla propria potestà impositiva.

2.4 Modalità di applicazione dell'esenzione

La *Direttiva* contempla al paragrafo 11 dell'articolo 1 la facoltà da parte degli Stati membri di prevedere che la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi sia, al momento del pagamento degli interessi o dei canoni, debitamente certificata.

Il successivo paragrafo 12 prevede che lo Stato di residenza del soggetto pagatore può subordinare l'esenzione all'emanazione, entro 3 mesi dalla presentazione del certificato, di una decisione con cui è concessa l'esenzione.

Il paragrafo 13 del medesimo articolo 1 elenca le informazioni che possono essere richieste nel certificato, da presentare per ciascun contratto di pagamento. E' inoltre prevista la possibilità di fissare la validità del certificato per un periodo non inferiore ad un anno, ma non superiore a tre anni.

Al riguardo il *Decreto* ha previsto nell'articolo 26-*quater*, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973 che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione, deve essere prodotta un'attestazione dalla quale risulti la residenza del beneficiario effettivo e, nel caso di stabile organizzazione, l'esistenza della stabile organizzazione stessa. Tale attestazione è 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.

Inoltre, è richiesta la presentazione di una dichiarazione resa dallo stesso beneficiario effettivo che attesti la sussistenza dei requisiti indicati nei commi 2 e 4 del medesimo articolo 26-*quater*.

Si sottolinea che, al fine di semplificare la procedura di applicazione del regime di esenzione, il *Decreto* non prevede l'emanazione del provvedimento autorizzatorio da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

La predetta documentazione deve essere presentata alle società o alle stabili organizzazioni che effettuano i pagamenti entro la data di pagamento degli interessi o dei canoni e produce effetti per un anno a decorrere dalla data del rilascio della documentazione medesima.

Al fine di semplificare la procedura di esenzione è stato previsto che la documentazione, avendo validità annuale, non va presentata per ogni singolo contratto di pagamento, sempreché in detto periodo non vengano meno i requisiti richiesti.

In particolare, il soggetto non residente deve autocertificare di:

- 1) ricoprire lo *status* di società consociata del pagatore residente;
- 2) aver superato il periodo minimo di un anno di possesso ininterrotto della partecipazione;
- 3) rivestire una delle forme societarie indicate nell'allegato *A* al *Decreto*;
- 4) essere residente ai fini fiscali in uno Stato membro dell'Unione Europea e non avere un'ulteriore residenza (doppia residenza) in un Paese extra-UE qualora tale Paese abbia stipulato con il primo una convenzione contro le doppie imposizioni che nei rapporti bilaterali assegna la prevalenza al Paese extra-UE;
- 5) essere assoggettato ad imposta nel suo Paese di residenza e che gli interessi e i canoni percepiti siano assoggettati ad una delle imposte indicate nell'allegato *B* al *Decreto*;
- 6) percepire i proventi in qualità di beneficiario effettivo.

La residenza fiscale del beneficiario effettivo in uno Stato membro di cui al precedente punto 4 deve essere altresì attestata dall'autorità fiscale dello Stato di residenza.

Il comma 7 dell'articolo 26-*quater* in commento stabilisce che la suddetta documentazione deve essere conservata fino a quando non siano decorsi i termini per gli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data di pagamento degli interessi o dei canoni e comunque fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti stessi.

2.5 Rimborso di imposte non dovute

Come accennato, qualora il beneficiario effettivo ne abbia diritto può chiedere il rimborso all'Agenzia delle Entrate delle imposte subite sugli interessi e i canoni e non dovute.

A tal fine deve essere prodotta la medesima documentazione prevista per l'applicazione dell'esenzione (cfr. paragrafo precedente).

Al riguardo, l'articolo 2 del *Decreto*, apportando una modifica all'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, stabilisce che detti rimborsi “*sono effettuati entro un anno dalla data di presentazione della richiesta stessa*”, ovvero entro un anno dalla successiva data di acquisizione di elementi informativi eventualmente richiesti. Nel medesimo comma, si stabilisce anche che, qualora i rimborsi non siano effettuati entro il termine previsto, sulle somme rimborsate si applicano gli interessi per ritardato rimborso delle imposte pagate nella misura prevista dall'articolo 44, primo comma, del D.P.R. n. 602 del 1973. Attualmente gli interessi per ritardato rimborso di imposte pagate sono stabiliti nella misura annuale del 2,75 per cento e nella misura semestrale dell'1,375 per cento.

3 DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Al fine di impedire possibili 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 derivante dalla mancata applicazione della ritenuta (o dalla sua applicazione in misura ridotta) ovvero rifiutare l'applicazione delle disposizioni comunitarie.

Nel dare attuazione alla predetta previsione, il legislatore italiano all'articolo 1, comma 1, lettera *b*), del *Decreto* ha annoverato tra le operazioni potenzialmente elusive di cui all'articolo 37-*bis* del D.P.R. 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 interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria in merito all'eventuale elusività fiscale dell'operazione che intendono porre in essere, ai sensi dell'articolo 21, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

La norma si riferisce, in concreto, alle ipotesi in cui gli effettivi beneficiari di pagamenti di interessi e canoni siano residenti in uno Stato non appartenente all'Unione Europea e intendano strumentalmente far transitare le operazioni da cui derivano detti pagamenti per uno Stato membro al solo scopo di fruire del regime di esenzione e, quindi, al fine di sottrarsi all'applicazione della tassazione ordinaria che gli stessi avrebbero subito qualora tali pagamenti fossero ad essi corrisposti direttamente.

Inoltre, il paragrafo 2, dell'articolo 4, della *Direttiva* prevede che nel caso in cui, 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 assenza di tali rapporti (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 D.P.R. n. 600 del 1973 i predetti "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.

In pratica, l'eccedenza è assoggettata alle ordinarie ritenute ovvero alla minore ritenuta prevista dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

4 RAPPORTI CON LA THIN CAPITALIZATION RULE

Come accennato nel paragrafo 2.1.3, non sono considerati interessi, ai fini del regime di esenzione in commento, le remunerazioni dei finanziamenti eccedenti il rapporto prestabilito dall'articolo 98 del TUIR, direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate.

Da tale previsione è nata la necessità di disciplinare le ipotesi in cui taluni interessi derivanti da finanziamenti, e pertanto sottoposti al regime di esenzione, si configurino in un momento successivo come remunerazioni dei finanziamenti eccedenti.

L'esclusione dal regime di esenzione delle suddette remunerazioni dei

finanziamenti eccedenti comporta che queste ultime siano assoggettate alle ritenute previste dall'articolo 27 del D.P.R. n. 600 del 1973 per i dividendi, sempre che non trovi applicazione il disposto dell'articolo 27-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, per effetto della Direttiva “*madre-figlia*”.

Al fine di disciplinare i casi in cui le remunerazioni dei finanziamenti inizialmente sottoposti al regime di esenzione vengano riqualificate successivamente come utili da partecipazione, l'articolo 1, comma 1, lettera c), del *Decreto* ha aggiunto il comma 3-*bis* all'articolo 27 del D.P.R. n. 600 del 1973, in base al quale “*i soggetti cui si applica l'articolo 98 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 sono tenuti ad operare, con obbligo di rivalsa, la ritenuta di cui al comma 3 sulla remunerazione di finanziamenti eccedenti prevista dal citato articolo 98 direttamente erogati dal socio o da una sua parte correlata, non residenti nel territorio dello Stato. Ai fini della determinazione della ritenuta di cui sopra, si computa in diminuzione la eventuale ritenuta operata ai sensi dell'articolo 26 riferibile alla medesima remunerazione. La presente disposizione non si applica alla remunerazione di finanziamenti eccedenti direttamente erogati dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti*”.

Ai fini del versamento della ritenuta, l'articolo 2, comma 1, lettera a), del *Decreto* introduce il numero 5-*bis*) all'articolo 8, primo comma, del D.P.R. 23 settembre 1973, n. 602. Tale disposizione prevede che essa va versata entro il termine di versamento del saldo delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi.

5 PERIODO TRANSITORIO PER I PERCIPIENTI ITALIANI

L'articolo 6 della *Direttiva*, nel testo integrato dalla successiva Direttiva 2004/76/CE, prevede disposizioni di carattere transitorio per la Grecia, la Spagna, il Portogallo, la Repubblica Ceca, la Lettonia, la Lituania, la Polonia, e la Slovacchia, in considerazione delle negative implicazioni finanziarie che

l'applicazione della *Direttiva* avrebbe comportato in tali Paesi.

E' infatti previsto che la Grecia, la Lettonia, la Polonia ed 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% nei primi quattro anni ed al 5% 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% sui pagamenti di canoni e non superiore al 10% nei primi quattro anni ed al 5% 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 dianzi citata, ad applicare un'aliquota dell'imposta non superiore al 10% 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, le quali:

- ricevono interessi o canoni da una società consociata situata in Grecia, in Lettonia, in Lituania, in Polonia o in 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,

in Lettonia, in Lituania, in Polonia o in Portogallo di una società consociata di uno Stato membro, o

- ricevono canoni da una stabile organizzazione situata nella Repubblica Ceca, in Spagna, o in Slovacchia di una società consociata di uno Stato membro,

sono autorizzate a portare in detrazione dalle imposte sui redditi dovute in Italia, ai sensi dell'articolo 165 del TUIR, un importo pari alle ritenute subite nelle predette misure.

6 RITENUTA SUI CANONI

Come premesso, l'ultimo comma dell'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 – come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del *Decreto* – prevede che: *“I compensi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, corrisposti a non residenti sono soggetti ad una ritenuta del trenta per cento a titolo d'imposta sulla parte imponibile del loro ammontare. E' operata, altresì, una ritenuta del trenta per cento a titolo d'imposta sull'ammontare dei compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato. Ne sono esclusi i compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti”*.

6.1 Ambito di applicazione della ritenuta

La ritenuta del 30 per cento prevista nella prima parte della trascritta disposizione 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, di brevetti industriali e di 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, del citato articolo 25, è operata una ritenuta a titolo d'imposta, sempre nella misura del trenta 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, sempreché 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.

Come già specificato, l'espressione "attrezzature industriali, commerciali o scientifiche" comprende i beni destinati allo svolgimento di un'attività d'impresa (ad esempio macchinari per la produzione di manufatti, container, macchine per l'edilizia e l'agricoltura nonché veicoli per il trasporto di beni e persone per terra, aria e mare).

6.2 Definizione di uso e concessione in uso

I canoni sottoposti alla ritenuta di cui all'articolo 25, ultimo comma, del D.P.R. n. 600 del 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 (*facere*) ma alla cessione in uso (*dare*) 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 (cfr. articolo 8

del Modello OCSE di Convenzione). Pertanto, limitatamente ai Paesi con i quali 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 D.P.R. n. 600 del 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 – ciononostante - il sostituto d'imposta abbia proceduto alla effettuazione della ritenuta, rimane ferma la possibilità di presentare istanza di rimborso all'Amministrazione Finanziaria.

Al contrario, 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 solo lo strumento per l'esecuzione della prestazione da parte del vettore.

Tale posizione è conforme agli orientamenti internazionali in materia. Infatti, il commentario al Modello OCSE del 1977 – al quale sono ispirate molte delle Convenzioni contro le doppie imposizioni attualmente vigenti – prevede all'articolo 8 che “*gli utili ottenuti dalla concessione in affitto di navi od aerei in charter, pienamente attrezzati, equipaggiati e riforniti devono essere trattati quali utili derivanti dal trasporto di passeggeri o merci*”, e, quindi, assoggettati a tassazione esclusivamente nello Stato di residenza del beneficiario.

Da quanto sopra esposto, ne consegue che ai canoni dei contratti “*voyage charter*” e “*time charter*” non si applica la ritenuta prevista dall'ultimo comma, dell'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973.

6.3 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 D.P.R. n. 600 del 1973 prevede che le stesse devono trovarsi nel territorio dello Stato.

La circolare del Ministero delle Finanze del 12 dicembre 1981, n. 42 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.

Con riferimento alla documentazione giustificativa relativa all'uso dei mezzi di trasporto, si rinvia alla circolare n. 42 del 1981 laddove si fa riferimento alla redazione di un apposito elenco in cui, per ciascun mezzo, siano riportati i dati riguardanti gli estremi del contratto di utilizzo, la durata, il relativo importo, nonché gli elementi di individuazione (ad esempio, la targa per le autovetture). Relativamente all'elemento temporale, ossia per stabilire se il bene sia stato utilizzato per la maggior parte del tempo in Italia o all'estero, detto elenco deve contenere la specifica della destinazione e della durata di utilizzazione del bene o del mezzo sul territorio nazionale nell'accezione giuridica che ad esso viene data dalla normativa nazionale regolante lo specifico settore dei trasporti.

6.4 Base imponibile

La ritenuta del 30 per cento sui compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera g), del TUIR, per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, 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 del 30 per cento relativa ai compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera h), del TUIR, corrisposti per l'uso o la concessione in uso delle attrezzature industriali, commerciali o scientifiche 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.

7 DECORRENZA

L'articolo 3, comma 1, del *Decreto* stabilisce che le disposizioni in commento si applicano agli interessi e ai canoni maturati a decorrere dal 1° gennaio 2004.

Il legislatore nazionale, nonostante la *Direttiva* faccia riferimento agli interessi e canoni "percepiti", ha ritenuto opportuno far decorrere l'applicazione delle disposizioni relativamente ai proventi maturati dal 1° gennaio 2004, al fine di 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 subita fino al 26 luglio 2005 (data di entrata in vigore del *Decreto*) relativamente ai proventi maturati a decorrere dal 1° gennaio 2004.

In tal caso, ai sensi dell'articolo 4 del *Decreto*, 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 ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In tal caso, non si rende applicabile la limitazione all'utilizzo del credito d'imposta nella misura massima di euro 516.456,90 previsto dall'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Ai fini del rimborso della ritenuta subita, 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 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 ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 all'Agenzia delle Entrate.

Con specifico riferimento alle disposizioni relative all'introduzione della ritenuta sui compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato, l'articolo 3, comma 2, del *Decreto* ha stabilito una diversa decorrenza. In relazione a tali canoni, infatti, la ritenuta si applica ai compensi corrisposti dalla data di entrata in vigore del *Decreto* ossia dal 26 luglio 2005, data di pubblicazione dello stesso nella Gazzetta Ufficiale.